

RUY BARBOSA NOGUEIRA

Catedrático de Direito Tributário e Professor de Direito Tributário
Comparado dos cursos de Mestrado e Doutorado da Faculdade de
Direito da Universidade de São Paulo. DIRETOR (mandato 1974/1978).
Presidente do Instituto Brasileiro de Direito Tributário — USP

CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

6.^a edição, atualizada
1986



Tridimensionalidade e fontes do Direito Tributário

11. A interligação fato-norma-valor na composição jurídica e as fontes do Direito Tributário.
12. Fontes reais: os pressupostos de fato da tributação.
13. Fontes formais: o Direito Tributário Positivo (substantivo e adjetivo).

11. *A interligação fato-norma-valor na composição jurídica e as fontes do Direito Tributário.* Ao tratarmos do estudo jurídico-tributário nas Faculdades de Direito, observamos que em várias outras escolas profissionalizantes é estudada a "legislação tributária" como matéria complementar, pela necessidade prática de conhecimento das disposições normativas vigentes, correlacionadas com as matérias objeto de estudo desses outros profissionais.

Porém, a *formação do jurista* exige não apenas conhecimentos práticos, atuais, mas sobretudo o estudo e aprendizado do Direito como ciência. Ciência no sentido de um método de convicções fundamentadas nas melhores evidências ou provas disponíveis¹. O jurista não tem apenas de

1. Cf. Science is a method of basing beliefs of the best available evidence. *Encyclopaedia of the Social Sciences*, New York, Macmillan, 1948, verbete Method scientific.

estudar a legislação vigente de seu país, mas muitas vezes a passada e a comparada, no tempo e no espaço. Tem que estudar a doutrina e a jurisprudência, adquirir cultura jurídica, sem o que não terá *habilitade* para investigar ou apreender a relação fática, conhecer o conteúdo das normas, interpretá-las, integrá-las e aplicá-las ou ser capaz de elaborar a lei².

(Norma)

No sentido jurídico, que significa a palavra lei?

“Lei vem de *ligar*, porque obriga a agir”³.

Se a lei é liame, ligação ou vínculo, qual o antecedente e o conseqüente?

O antecedente é o *fato* ou *relação fática concreta* a que a lei se reporta ou descreve e o conseqüente o *efeito* que a lei atribui à ocorrência fática. A lei, portanto, transforma para seus fins, o fato ou relação fática, em *fato jurídico* (gerador) ou *relação jurídica*. As disposições da lei, que assim criam categorias jurídicas, são normas categoriais, criadoras do direito substantivo, constitutivas de direitos e obrigações.

Vamos dar um exemplo simplificado da lei tributária, para esclarecer a técnica legislativa. Imaginemos que uma lei estadual disponha:

Art. [...] Fica sujeita a 1% sobre o valor venal a *transmissão onerosa da propriedade*... econômico definida na lei civil.

§ [...] Contribuinte do imposto é o adquirente.

2. “A Ciência não importa discutir a natureza última dos conceitos ou postulados de que parte, mas importa a construção de teorias e sistemas operacionais. Nesse sentido, desde que não se perca a noção de relatividade e funcionalidade dos termos empregados nada impede, antes, por muitos motivos, se justifica, o uso de conceitos como o de *habilitade*, que parece atender hoje melhor às necessidades práticas do que o superado conceito de *inteligência*”. Renato Di Dio, *A estrutura da inteligência*, São Paulo, Estudos e Documentos, 1975, v. 11, p. 257.

3. *Dictum enim lex a ligando, quia obligat ad agendum* (Santo Tomás de Aquino, *Summa*, v. 9, *Das leis*, trad. Alexandre Correia, Odeon, 1936, p. 6).

O antecedente é o *fato transmissão onerosa* e a conseqüência é que, tendo esta ocorrido, o adquirente fica *obrigado* a pagar ao Estado uma determinada quantia. A lei utilizou aquela relação fática para compor uma relação jurídico-tributária e assim criar direitos e obrigações de ordem fiscal.

Observem ainda que aquele mesmo fato também está disciplinado pelo Direito Civil, configurando direitos e obrigações entre as partes contratantes. Já a lei tributária tomou o mesmo fato, porém sob o prisma fiscal. Onde se vê que uma relação fática pode muitas vezes ser regulada, ao mesmo tempo, por diferentes ramos jurídicos para produzir, dentro de cada um, os efeitos que lhe são próprios.

Neste capítulo, o que nos interessa é ressaltar a importância dos elementos *fáticos* e *normativos* (fontes materiais e formais) que devem ser *valorados* pela mente jurídica. O fato despojado de relevância jurídica ou a norma que descreva fato inexistível não têm nenhuma possibilidade de valoração ou de conteúdo jurídico, não podem compor o Direito.

Quando se diz que o Direito é tridimensional, quer-se esclarecer que o jurídico se compõe de fato-norma-valor, indissociavelmente: valor corresponde à demonstração da ligação, vínculo, “tensão” ou subjunção da norma ao fato ou subsunção do fato à norma⁴. A adequação *recíproca* tem de ser exata, sem o que não pode haver efeito ou conseqüência jurídica.

4. *Subsumir*. Na doutrina de Kust considerar um indivíduo como compreendido numa espécie, um fato como submetido à aplicação de uma lei, uma ideia como dependente de uma ideia geral. No latim *subsumere* (tomar). No alemão *Subsumieren*, *Unterordnen*. No inglês *to subsume*. Vide *Vocabulaire de la philosophie* de Lalande e *Dictionário Caldas Aulete*.

Para um exame mais aprofundado, veja-se o resumo feito pelo nosso saudoso Mestre Tullio Ascarelli, quanto à natureza do ato de raciocínio do juiz. Enquanto Calamandrei e outros o integram no esquema do silogismo, Calogero, como Belletti demonstram que é ato de “*subsunção*” (em italiano *sussunzione*). Trabalho publicado em francês, *Dialectica, Recus Internationale de Philosophie de la Connaissance*, Neuchâtel, 1961, v. 16, n. 3/4, p. 453. Este volume é inteiramente dedicado ao estudo: *O fato e o direito* (*Le fait et le droit*).

Cumprir ressaltar que, como estamos no campo de uma ciência social, esta exatidão não é nem pode ser de natureza formal matemática e por isso mesmo ela se expressa pelo termo filosófico-jurídico *valor*, que bem sintetiza a busca da verdade, do bem jurídico, enfim, da Justiça.

A Lei deve ser a linha de prumo ou caminho reto do Direito na direção da Justiça. A Lei, o Direito e a Justiça são concepções da razão e do sentimento humanos⁵.

Com esse *desideratum*, o Direito é elaborado dentro de uma ordem ou sistema racional hierarquizado (*Stufenbau des Rechtsordnung*), constituindo uma estrutura ou legalidade; mas como seu escopo último é a Justiça, segundo o grande filósofo Engisch, "a lógica jurídica é uma lógica filosófica e não uma técnica"⁶. Em outros termos e influenciado pela sua grande prática judicante no sistema casuístico norte-americano, disse o Justice Oliver Holmes que "a vida do direito não tem sido lógica: tem sido experiência"⁷.

A lei é sem dúvida instrumento primordial de elaboração do Direito, mas para alcançar a justiça, tanto na elaboração do Direito, como na sua interpretação e aplicação, é preciso entrar em linha de conta o trabalho racional, a lógica filosófica, quer na perquirição dos elementos de fato, como de direito, pois a ligação entre esses elementos precisa ser adequada. Uma vez elaborada a lei, seja ela suscetível de demonstração.

Para mais fácil compreensão e para ficar bem ressaltada a relevância dos elementos *de fato* e *de direito* que de-

5. O insuperável gênio jurídico dos romanos já nos legou estas idéias fundamentais de Justiça, Direito e Ciência do Direito, como se vê do Digesto I, 1, 10: ULPIANUS, lib. 1 Regularum.

Justitia est constant et perpetua voluntas jux suum cuique tribuendi.

§ 1. Juris praecepta sunt laeci: honeste vivere, alterum non laedere, suum cuique tribuere — § 2. Jurisprudencia est divinarum, atque humanarum rerum notitia: juxti atque injusti scientia.

6. *Introdução ao pensamento jurídico* [Einführung in das juristische Denken], trad. da 3. ed. por J. Batista Machado, 3. ed. Lisboa, Caloustos, p. 2.

7. The life of the law has not been logic: it has been experience, *The common law*, 36. impr., Boston, Little, Browns, 1944, p. 1.

vem ser valorados pelo jurista legislador e possam ser valorados pelo intérprete e aplicador do Direito, passaremos a estudar, de per si, os aspectos de fato e de direito, tratando das fontes reais e das fontes formais do Direito Tributário.

(Fato)

12. *Fontes reais: os pressupostos de fato da tributação.* De que se constituem as fontes reais do Direito Tributário?

As fontes reais se constituem dos *suportes* fáticos das imposições tributárias; é a subjeção sobre que incide a tributação, afinal a própria riqueza ou complexo dos bens *enquanto relacionados com as pessoas e que depois de serem discriminados na lei tributária* (patrimônio, renda, transferências) passam a constituir os "fatos tributáveis". As fontes reais ou materiais são também denominadas em doutrina "pressupostos de fato da incidência", "fatos impositivos" ou como já foram melhor indicadas, "tributáveis".

A relação entre fisco e contribuinte ou relação jurídico-tributária é uma *relação obrigacional de direito público* e por isso mesmo absolutamente vinculada a texto de lei, cuja vinculação se apura pelo meio técnico-jurídico do lançamento ou determinação dos elementos "de fato" e dos elementos "de direito" que, somente quando "vinculados", compõem o "fato gerador". Vale dizer, por meio da apuração da fonte real e sua subsunção à fonte formal dos textos da *lex scripta* material, e assim geradores dos direitos e obrigações principais.

(Valor)

Portanto, o que é relevante é apurar os estados de "fato" e de "direito" e constatar a ligação ou "vínculo" entre um e outro. Isto é "valorar", é apreender a juridicidade, em uma palavra, demonstrar a existência do "fato gerador", que é tridimensional.

Exemplifiquemos com o texto do CTN, art. 114:

Fato gerador da obrigação principal é

- 1) a situação
- 2) definida em lei
- 3) como necessária e suficiente à sua ocorrência

Explicação

- 1) A situação é o fato ou relação fática ocorrida *in concreto* (fato ou fonte real).
- 2) Definida em lei, significa retratada descritiva e hipoteticamente (*in abstracto*) no texto legal (norma ou fonte formal).
- 3) Como necessária e suficiente à ocorrência do fato gerador, é o vínculo ou elemento lógico-jurídico, normativo, que, pela implicação dupla “necessária e suficiente”, esclarece que só se constitui o “fato gerador”; se a situação ou fato concreto é o mesmo descrito ou definido no texto da lei (valorização jurídico-racional).

O fato como fenômeno natural constitui a base ou fonte real. Este, ao ser descrito pela lei de incidência tributária, evidentemente não se altera na sua faticidade, mas é *formalizado* para produzir efeitos jurídicos. Assim, do ponto de vista da natureza fática ou substância, continua como dado ou fenômeno sempre informativo.

Mas como o Direito o tomou como base, revestindo esse acontecimento fático de *forma jurídica*, o formalismo do Direito acrescenta-lhe a potência *juridicidade*, de sorte que, ao se concretizar, além de fenômeno fático, será também fenômeno jurídico, porque o legislador fez uma *qualificação* jurídico-normativa dos fatos.

A formulação com que a lei reveste o fato natural dá-lhe consequências de direito ou a virtude de produzir efeitos jurídicos. Em palavras mais específicas, a legislação tributária categorial, selecionando fatos naturais, de conteúdo eco-

nômico, injeta nesse acontecimento eficácia jurídica, e eles se transformam em categorias jurídicas. De apenas “fatos”, passam a “fatos jurídicos”, “fatos jurídicos” ou “fatos geradores”.

Sem a ocorrência ou realização dos elementos de fato (fonte real), não surge a obrigação tributária, ainda que ela já esteja prevista *in abstracto* na lei. Sem a previsão legal também não nasce o fato gerador: é a *realização em concreto* da situação de fato previamente *descrita na lei* que dá nascimento à obrigação tributária.

Por isso que na interpretação científica do Direito Tributário não se pode ter em conta apenas o texto da lei, o sentido puramente gramatical, mas para se chegar ao sentido completo é preciso fazer-se a apreciação também do *estado de fato* ou, em outras palavras, compreender a “situação” descrita pela lei como “necessária e suficiente” para a ocorrência do fato gerador. É exatamente neste sentido que a legislação alemã, dispondo sobre a interpretação, manda se faça a “apreciação” não só da legislação (fonte formal), como dos “estados de fato” (fonte real) descritos na lei⁸.

13. *Fontes formais: o Direito Tributário Positivo (substantivo e adjetivo)*. As fontes formais do Direito, também por alguns chamadas de *formas de expressão do Direito*, são os modos de exteriorização do Direito, são os atos normativos pelos quais o Direito cria corpo e nasce para o mundo jurídico.

Assim as fontes formais do Direito Tributário nada mais são que o conjunto das normas que compõem esse ramo do Direito, ou seja, a dogmática do Direito Tributário.

8. É evidente nessa disposição a influência da teoria tridimensional, no sentido de que *fato-norma-color* são indissociáveis na juridicidade. Dai a expressão filosófica *concreção* empregada pelo Prof. Miguel Reale. V. Karl Engisch, *Die Idee der Konkretisierung in Recht und Rechtswissenschaft unserer Zeit*, 2. ed., Heidelberg, 1968.

Todas as disposições legislativas que disciplinam ou descrevem "as relações fáticas", dando-lhes juridicidade ou compondo o "fato gerador", são formas de expressão do Direito Tributário Material ou Substantivo.

Todas as disposições legislativas ou regulamentares que disciplinam o procedimento ou determinação, a apuração, avaliação, controle e formalização do crédito tributário e das obrigações acessórias são expressões do Direito Administrativo Tributário Formal ou Adjetivo.

Todas as disposições que disciplinam o processo da tutela jurisdicional tributária são fontes formais ou adjetivas do Direito Tributário Processual.

É fácil mostrar a importância do conhecimento das fontes, pois é sabido que o trabalho do jurista se desdobra em três operações:

- 1) Averiguar, dilucidar e apreciar o estado de fato ou relação fática que é objeto da dúvida ou controvérsia (fonte real — Fato).
- 2) Determinar a norma jurídica aplicável (fonte formal — Norma).
- 3) Pronunciar o resultado jurídico que deriva da submissão do estado de fato aos princípios jurídicos ou da subjunção destes àquele (valoração).

Quadro das fontes formais

O conjunto das fontes formais compõe o Direito Positivo, aquele *quod est in civitate positum*.

Quais são as fontes formais do Direito Tributário?

De acordo com a Constituição e o Sistema Tributário Nacional são a Constituição, as emendas à Constituição, as leis complementares desta, os tratados e as convenções internacionais, as leis ordinárias, as leis delegadas, os decretos-leis, os decretos legislativos e as resoluções do Senado.

Como fontes formais secundárias temos ainda as normas complementares, a jurisprudência e a doutrina que versam, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

1) *A Constituição.* Ato do Poder Constituinte, cuja parte tributária vem não só dispondo sobre o poder tributário, mas sobre a competência legislativa, traçando os limites fiscais, como também fazendo a distribuição entre os vários fiscos, federal, estaduais e municipais dos diferentes tributos, em harmonia com as próprias atribuições de encargos e competências. Será objeto de estudo no capítulo do Direito Constitucional Tributário.

2) *As emendas à Constituição.* Em face da evolução social é impossível a imutabilidade da Constituição. Ela é a lei fundamental e a mais estável. Deixá-la, porém, sem um processo de modificação é exigir-se revolução para sua alteração. Por isso mesmo, é prevista dentro da própria Constituição a forma constitucional de ser emendada e uma vez concluído o processo, a emenda a ela se incorpora. A vigente Constituição prevê, nos arts. 47 a 49, o processo legislativo constitucional para a sua emenda.

3) *A lei complementar.* A Emenda Constitucional n. 18, ao fazer a Reforma Tributária Constitucional, introduziu este ato na técnica legislativa brasileira e a Constituição vigente não só a previu no art. 46, II, mas ainda dispõe que "as leis complementares somente serão aprovadas, se obtiverem maioria absoluta dos votos dos membros das duas Casas do Congresso Nacional, observados os demais termos da votação das leis ordinárias" (art. 50).

A idéia que inspirou a criação da lei complementar no campo tributário foi exatamente a de obter um ato representativo não apenas dos interesses da União, como fisco federal, mas do interesse de toda a nação para poder resolver conflitos tributários entre os vários fiscos que há muito têm ocorrido na tributação brasileira. Neste sentido, o § 1.º do art. 18 da Constituição estabeleceu que "lei complementar

estabelecerá normas gerais de Direito Tributário, disporá sobre os conflitos de competência nessa matéria entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regulará as limitações constitucionais do Poder Tributário". Comprova essa preocupação o texto do CTN. Para vários casos tributários, de interesse nacional, passou assim a ser exigida a lei complementar.

Uma das características da lei complementar tributária é ser lei de normas gerais, isto é, de diretrizes (*Rechtslinien*) dirigidas antes aos legisladores ordinários do que leis diretamente sobre os tributos ou sobre as relações entre fisco e contribuintes.

4) *Os tratados e as convenções internacionais*. Somente a União, como sujeito de direito público externo que é, tem competência para celebrar tratados e convenções com Estados estrangeiros (CF, art. 8.º, I). Em matéria tributária, os tratados e convenções internacionais são particularmente importantes no campo dos chamados Impostos sobre o Comércio Exterior (imposto sobre a importação e exportação) como são exemplo na Europa o caso do Mercado Comum Europeu (tratado de Roma), e entre nós a ALALC*, e também para evitar a chamada bitributação internacional, muito frequente especialmente em relação ao imposto de renda. Neste último caso são feitos para impedir que os cidadãos ou empresas de um país, que tenham domicílio ou sede, propriedades ou negócios em outro, fiquem sujeitos a duplicidade de imposições.

Os tratados e convenções celebrados pela União somente entram em vigor depois de aprovados pelo Congresso Nacional. Sendo essa aprovação feita pelo Poder Legislativo, por ato que não vai mais depender da sanção do Poder Executivo, denomina-se *decreto legislativo*.

* A ALALC é o Tratado de Montevideo de 1960. Foi aprovado pelo Congresso Nacional, conforme Decreto n. 50.656, de 24 de maio de 1961, e sem solução de continuidade substituído pelo Tratado de Montevideo de 1980, chamado ALADI, aprovado pelo Decreto Legislativo n. 66, de 16 de novembro de 1981.

O CTN declara que "os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna e serão observados pela que lhes sobrevenha" (art. 98)*.

5) *As leis ordinárias*. Estas são os atos especificamente criadores das obrigações tributárias. De acordo com a competência estabelecida na Constituição e disciplinada pela Lei Complementar, o poder legislativo de cada esfera de governo decreta e o poder executivo sanciona a lei criadora do tributo; somente a lei devidamente emanada é fonte originária da obrigação tributária, caracterizando-a como "obrigação *ex lege*". O processo legislativo da Constituição previu no gênero das leis, não só a lei ordinária, como ainda a lei delegada, o decreto-lei, o decreto legislativo e a resolução do Senado, atos esses que, emanados regularmente sobre tributação, criam determinadas obrigações tributárias.

6) *Leis delegadas*. No processo legislativo a Constituição Federal previu as leis delegadas. A delegação é feita pelo Congresso Nacional por meio de lei chamada resolução e que atribui função legiferante ao Presidente da República, à Comissão do Congresso, da Câmara dos Deputados ou do Senado. Do ponto de vista tributário, uma vez obedecido o conteúdo da delegação, são atos legais (CF, arts. 52 a 54).

7) *Decretos-leis*. Na matéria tributária têm eles especial relevância porque a Constituição previu no art. 55, II, que o Presidente da República, em casos de urgência ou de interesse público relevante, e desde que não haja aumento de despesa, poderá expedir decretos-leis sobre "finanças públicas, inclusive normas tributárias". Publicado o texto, que terá *vigência imediata*, o Congresso Nacional o aprovará ou o rejeitará, dentro de sessenta dias, não podendo emendá-lo.

9. A vigente Constituição da República Federal da Alemanha, por exemplo, em relação à precedência das normas de Direito Internacional Público sobre o direito interno, dispõe expressamente: art. 25. As normas gerais do Direito Internacional Público são parte integrante do direito federal.

Essas normas têm *primazia* perante as leis e constituem fontes diretas de direitos e obrigações para os habitantes do território federal (art. 25. Die allgemeinen Regeln des Völkerrechts sind Bestandteil des Bundesrechts. Sie gehen den Gesetzen vor und erzeugen Recht und Pflichten unmittelbar für die Bewohner des Bundesgebietes).

Se, nesse prazo, não houver deliberação, o texto será tido como aprovado. Do ponto de vista democrático, pelo qual nenhum tributo deve ser criado ou exigido sem o consentimento do povo contribuinte, este é um erro da atual Carta outorgada.

8) *Os decretos legislativos.* Os decretos legislativos em matéria tributária são, por exemplo, como acima vimos, para aprovação de tratados e convenções feitas pelo Poder Executivo Federal e que por isso mesmo não precisam ser sancionados por ele.

9) *Resoluções.* A Constituição previu várias hipóteses, no campo tributário, da expedição de Resolução do Senado. Assim, a alíquota do imposto de transmissão que cabe aos Estados não excederá os limites fixados em *resolução* do Senado Federal (art. 23, § 2.º). Também a alíquota do Imposto sobre Circulação de Mercadorias não excederá aos limites fixados pelo Senado (art. 23, § 5.º).

A Comissão da Reforma Constitucional justificou que essa competência era enquadrável na própria configuração política e jurídica do Senado, dizendo que a Câmara Alta, “livre das injunções implícitas na representação proporcional, e tradicionalmente depositária do *poder moderador*, é, com efeito, o órgão mais indicado para a função constitucional de ajustar a lei às condições econômicas atuantes, em um dado momento, em assunto que interesse simultaneamente a mais de um governo”¹⁰.

Portanto, as leis ordinárias, delegadas, decretos-leis, decretos legislativos e resoluções expedidos de conformidade com a Constituição criam direitos e obrigações fiscais dentro de suas respectivas competências.

As obrigações que derivam de atos voluntários, de manifestação de vontade das partes, são as obrigações *ex voluntate*.

A obrigação tributária não deriva da vontade das partes, mas sim da expressa disposição da lei, por isso é uma obrigação *ex lege*.

10. Primeiro Relatório da Comissão, *Reforma Tributária*, v. 17, p. 35.

É muito importante verificar desde logo que legitimamente só existe como fonte formal primária do tributo a lei, porque isso condiciona a solução de muitos problemas. É em razão dessa sua natureza que não pode, por exemplo, uma autoridade administrativa exigir tributo mediante um simples ato administrativo (lançamento, circular, portaria etc.); seria arbitrário, porque o tributo só é legítimo quando criado por lei. É o princípio de legalidade da tributação, previsto na Constituição (arts. 19, I, e 153, § 29) e no CTN (art. 97).

Já que esclarecemos o aspecto dos elementos de “fato” e mostramos que não basta apenas o “fato” bruto mas também a “lei” que hipoteticamente o descreva, para que este ao ser realizado se torne suscetível de “valoração” jurídica ou seja “gerador”, este momento é propício para um exemplo bem didático e penetrante.

Suponhamos que por um simples ato administrativo, como é exemplo um lançamento tributário, a autoridade fiscal exija imposto sobre um “fato” não descrito em lei como tributado.

Este ato administrativo é simplesmente *nulo* porque, não existindo lei, isto é, a descrição geral e abstrata da norma juridicizando o “fato”, ofendeu diretamente a ordem legal — configura uma flagrante ilegalidade.

Suponhamos agora que por meio de um outro lançamento, a autoridade administrativa, apurando erroneamente o fato, exige tributo previsto para fato autêntico. Neste caso existe a lei e existe a concretização autêntica, mas esta foi defeituosa ou viciosamente apurada. O ato administrativo não infringiu a norma capitulada mas errou na configuração do estado de fato e tornou provisoriamente impossível a subsunção dentro do procedimento tal como foi instaurado.

Este ato administrativo tributário será nulo ou anulável?

Observe-se que o defeito apresentado é em relação ao *fato concreto* que permanece e poderá ser apurado autenticamente. Este ato administrativo é apenas *anulável*, isto é,

o julgador, conforme o caso, poderá mandar sanar o erro da valoração ou anular o ato para, se não tiver ocorrido decadência ou prescrição, poder ser refeita, corretamente, pela administração, a respectiva valoração.

“A nulidade deriva de uma antijuridicidade *absolutamente abstrata* (esclarecemos: pela ausência de norma ou estar contra a norma); a anulabilidade deriva de uma antijuridicidade *relativamente concreta* (esclarecemos: de vício ou erro na apuração da concretização ou circunstâncias dos elementos de fato, em determinado caso)”¹¹.

Também, em face do princípio de legalidade tributária não terá valor uma confissão de dívida de tributo por declaração errônea do contribuinte se, em face da lei, o tributo não for devido.

Aí está a natureza da obrigação tributária, ou, como diz Pugliese, “a obrigação tributária é uma obrigação de estrito direito público, absolutamente indisponível quer por parte da administração, como por parte do contribuinte, não compromissível nem transigível.

O vínculo obrigatório não pode surgir se não existir uma norma de lei que determine o seu nascimento, em relação a um determinado fato jurídico, ao qual a lei atribua a eficácia de fazer surgir uma obrigação tributária. Portanto, se se pode admitir que em direito privado tenha eficácia uma confissão determinada por um erro de direito, não se pode absolutamente admitir em Direito Tributário que uma obrigação possa surgir sem uma norma positiva de lei que a crie, sem uma causa jurídica que a justifique, em virtude de uma simples declaração, voluntária ou involuntária, de um indivíduo.

Se um *poder impositivo* não existe, a errônea declaração do contribuinte não pode criá-lo, nem o caráter objeti-

vo da ilegitimidade do ato administrativo pode mudar pela defeituosa declaração do contribuinte”¹².

A lei, pois, constitui a verdadeira e única fonte formal originária da obrigação tributária.

Além de conhecer os princípios constitucionais da tributação deverá, portanto, o jurista conhecer o texto da lei tributária, pois a lei descreve a figura da própria incidência fiscal.

Uma vez criado o tributo, entretanto, vamos deparar com um extenso panorama de disposições, todas elas girando em torno da fonte principal e úteis à própria configuração ou compreensão das incidências, isenções ou imunidades instituídas. Note-se bem que a precedência da lei, no caso, não é somente hierárquica, é também cronológica. Todas as disposições que vamos ver surgem e se colocam ao lado da Constituição e da lei para com elas comporem o que se chama Direito Positivo, e, assim, temos como fontes complementares:

10) *Os decretos regulamentadores*. São atos baixados pelo Poder Executivo a fim de dar fiel execução às leis instituidoras dos tributos, quando os textos destas não sejam por si suficientes à sua execução. Como acentua W. Hartz, em seu trabalho sobre a Interpretação das Leis Tributárias¹³, infelizmente no campo tributário é deixada em demasia ao Executivo a regulamentação da lei. No campo, por exemplo, do Direito Civil, raramente as leis precisam de regulamentação e isto é uma garantia mais categorizada e estável. Seria melhor se o texto da lei tributária fosse completo e não deixasse tanto para o Executivo explicitar. Todavia a Constituição, prevendo que apenas compete ao Executivo expedir decretos e regulamentos para a *fiel execução da lei* (art. 81, III), as disposições do decreto, ao especificarem a regulamentação, não poderão, nessa especi-

11. Nichtigkeit folgt mithin aus einer absolut bestehenden abstrakten, Vernichtbarkeit aus einer konkret bestehenden relativen Rechtswidrigkeit, Wolff, *Die Nichtigkeit von Verwaltungsakten*, Monatsschrift D. R. 1951, p. 493.

12. Mario Pugliese, *La prova nel processo tributario*, Padova, CEDAM, 1935, p. 97.

13. *Die Auslegung von Steuergesetzen*, Heme, 1956, p. 18-9.

ficação, ultrapassar os comandos da lei. O decreto não pode criar, alterar ou extinguir direitos e obrigações; estas são funções da lei.

Este é o sentido do CTN quando no art. 99 dispõe que "o conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação...".

Qualquer excesso do decreto, em relação à lei, constituirá um vício que pode ser submetido a controle jurisdicional, vício esse denominado *ilegalidade*.

A própria lei, em nosso regime, também está submetida às disposições mais gerais da Constituição e das leis complementares desta. Qualquer excesso da lei em relação à Constituição pode autorizar a invocação do controle jurisdicional, por arguição de inconstitucionalidade ou de conflito com a lei complementar.

Como o decreto está submetido à lei, pode acontecer mesmo que ele, ao ultrapassar os preceitos da lei, também venha a desrespeitar limites constitucionais. Neste caso o decreto terá vício de ilegalidade e de inconstitucionalidade.

Ainda devemos ressaltar a importância do regulamento da lei quanto à vigência da própria obrigação instituída legalmente. Toda vez que a disposição da lei dependa de regulamento, ela somente poderá começar a vigorar a partir da regulamentação.

Na prática, os textos mais manuseados são exatamente os dos regulamentos, porque tendo obedecido à Constituição e à Lei, o decreto regulamentador especifica detalhadamente e assim vãos, uma vez feito o exame de constitucionalidade e de legalidade do regulamento, encontrar a explicitação dos direitos e obrigações fiscais ou tributários, nos regulamentos.

Fontes formais secundárias

11) *Normas complementares.* O CTN reúne sob o título de normas complementares os vários atos e fatos ad-

ministrativos que ocorrem na aplicação prática da legalidade tributária e acentua a garantia que sua observância dá ao contribuinte:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I — os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II — as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III — as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV — os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Atos normativos, a que se refere o inciso I, são geralmente as circulares, portarias, instruções e ordens de serviço expedidas para obediência das repartições e agentes de fiscalização e orientação geral dos contribuintes.

A partir de 1970, o Ministério da Fazenda expediu uma Instrução Normativa (n. 26, *DOU*, 4 jun. 1970) criando um sistema de Pareceres Normativos para orientação às suas repartições e contribuintes, com louvável propósito de sistematizar essas orientações, mas na prática tem resultado um ciclo de contradições e conflitos, pois a natureza autenticamente geral e normativa é atribuição da lei e não dos atos administrativos. Estes não podem criar direitos e obrigações, quando de outro lado a maior parte da fiscalização os aceita como se fossem legislação, sendo mais uma fonte de conflitos, pois os contribuintes prejudicados são constan-

mente obrigados a se defender perante a própria administração ou intentar ações judiciais.

Na verdade esses pareceres normativos representam apenas a orientação fazendária mais preocupada, infelizmente, com a arcaica idéia de interpretação *pro fisco* do que *pro lege*, como deveria ser¹⁴.

Decisões com eficácia normativa. Certos órgãos judiciais da administração proferem decisões definitivas na esfera administrativa e que passam a ser normativas, isto é, a solução não se aplica apenas a quem foi parte no processo, mas a todos os que estejam na mesma situação.

Evidentemente tal normatividade é de caráter administrativo, comportando sempre defesa por parte de quem se julgue prejudicado, por força do disposto na Constituição (a lei não poderá excluir da apreciação do Poder Judiciário qualquer lesão de direito individual — art. 153, § 4.º). De outro lado, essa norma do CTN teve em vista também atender a disposições que procuram generalizar o efeito de interpretações fiscais, sem agravamento, aos demais contribuintes, como é exemplo a disposição do Regulamento do IPI, que exclui a aplicação de penalidades, “enquanto prevalecer o entendimento, aos que tiverem agido ou pago o imposto de acordo com a interpretação fiscal constante de decisão irrecorrível de última instância administrativa, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, seja ou não parte o interessado” (Dec. n. 87.981, de 23-12-1982, art. 359, II, a).

Práticas reiteradas. O item III se refere aos “usos e costumes”. Certamente sendo a obrigação fiscal *ex lege* não seria possível acolher as práticas reiteradas dos contribuintes como norma complementar; porém, se a própria administração, embora erroneamente, pratica certos atos reiteradamente o contribuinte é induzido à mesma prática, não seria possível puni-lo. Neste caso não há exclusão do tributo

14. V. Eryuá Carneiro, *Erros e ilegalidades dos pareceres normativos*, Brasília, Ebrasa, s. d.

devido mas das penalidades, juros de mora e correção monetária.

Para o Direito Tributário os usos e costumes dos contribuintes não constituem fonte *de direito* exatamente porque o Direito Tributário é um direito obrigacional público.

Esta prática reiterada das autoridades administrativas, como elemento *de fato* e também com esta característica a prática dos contribuintes, poderão ser invocadas para efeito de apreciação na aplicação da equidade ou do reconhecimento de erro escusável. Confronte-se CTN, art. 172, II e IV.

Vejam-se por aí, como o Direito Tributário tem características diferentes do Direito Privado, até nas fontes, pois, especialmente no Direito Comercial é sabido que os usos e costumes têm grande importância como fonte, chegando a constituir um *Direito Consuetudinário*, coligido pelos órgãos ou juntas comerciais, como assentamentos dos usos e costumes da praça, enquanto no Direito Tributário, os usos e costumes são pouco relevantes. Poderão, quando muito, ser invocados como elementos *de fato*.

Os convênios referidos no item IV. A Constituição Federal prevê, no § 3.º do art. 13, que a União, os Estados e os Municípios poderão celebrar convênios para execução de suas leis, serviços ou decisões, por intermédio de funcionários federais, estaduais ou municipais.

Por sua vez, o CTN dispõe no art. 199 que a Fazenda Pública da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio.

Neste sentido o Ministro da Fazenda e os Secretários de Fazenda celebraram um convênio em 15 de dezembro de 1970 criando o “Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico-Fiscais”. Isto significa que embora haja Fazenda federal, estadual e municipal, em matéria de serviços fiscais e especialmente de fiscalização e informações considera-se a

unidade nacional e as informações ficam em vasos comunicantes, em trabalho de colaboração. As disposições desses convênios, embora regulem matéria entre os fiscoes, são consideradas pelo CTN como normas complementares em relação aos contribuintes.

Outro tipo de convênio, não para matéria de colaboração de serviços entre os fiscoes, mas para disciplinar as isenções de ICM, é o previsto no § 6.º do art. 23 da Constituição. Dispõe esse parágrafo que as isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos fixados em *convênios* celebrados e ratificados pelos Estados, segundo o disposto em lei complementar.

Este último tipo de convênio é realizado entre os Estados e o Distrito Federal para evitar conflitos tributários e a chamada "guerra tributária", dentro do ICM, que pode ocorrer pelo meio indireto de concessões de isenções. Neste sentido foi promulgada a Lei Complementar n. 24, de 7 de janeiro de 1975, dispondo que as isenções de ICM, redução da base de cálculo, devolução, concessão de créditos presumidos, incentivos, prorrogações, somente podem ser concedidos por meio de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e Distrito Federal sob a presidência do Governo Federal. Dispôs mais essa Lei Complementar que ao Poder Executivo de cada Unidade da Federação caberá, por decreto, ratificar ou não o convênio. Assim sendo, tais convênios, quando ratificados, terão a natureza formal de decretos e não apenas a categoria de norma complementar prevista no item IV do art. 100 do CTN.

A exclusão de agravamentos. A disposição do parágrafo início veio reconhecer e unificar os efeitos que algumas leis de impostos já previam e que o Poder Judiciário em várias decisões proclamou. É o princípio *nemo potest venire contra factum proprium*. Se a própria administração baixa os atos normativos, adota uma prática reiterada ou subscreevo com outro fisco um convênio, não pode punir ou onerar alguém por ter seguido as instruções ou orientação, ainda que o fisco

as venha repudiar. Vide o princípio da irretroatividade no caso da alteração dos critérios jurídicos no exercício do lançamento: art. 146 do CTN.

12) *A jurisprudência.* Por jurisprudência entendemos o conjunto das soluções dadas pelo *Poder Judiciário* às questões de direito; porém, especificamente em cada caso, somente se pode caracterizar como jurisprudência a solução reiterada no mesmo sentido, isto é, a solução uniforme. É preciso, todavia, salientar a diferença entre a jurisprudência e os dispositivos legislativos, quanto à compulsoriedade.

A solução legislada (constituição, lei, decreto) tem o caráter normativo, isto é, obriga a todos os casos que se possam enquadrar em sua parte dispositiva, enquanto a jurisprudência vale apenas como precedente, como exemplo de solução.

A sentença tem parte dispositiva e sua conclusão é imposta coativamente apenas às partes litigantes, ou melhor, nos limites subjetivos e objetivos dos efeitos da decisão.

Em geral o juiz decide de acordo com a jurisprudência; os funcionários fiscais, como os contribuintes, procuram atender à jurisprudência, porque ela retrata a solução judiciária que é casuística. Entretanto, o não-atendimento da jurisprudência, só por si, não constitui uma infração. Infração ocorre, se o contribuinte desatende à lei, o funcionário não a cumpre ou, quando no caso do juiz, o fato de decidir contra texto de lei gera recursos especiais. Por isso é que se coloca a jurisprudência como fonte depois das disposições legisladas.

Ao tratarmos da jurisprudência queremos lembrar que o Supremo Tribunal Federal passou à elaboração das súmulas dos acórdãos que reiteradamente decidem num certo sentido, constituindo uma *sistematização da jurisprudência* daquela Corte e de certa maneira facilita não só a pesquisa mas pode servir de fonte para possíveis alterações da legislação. Recentemente, também o Tribunal Federal de Recur-

soz iniciou a elaboração e publicação de suas súmulas. E, na verdade, um resumo jurisprudencial.

13) *A chamada jurisprudência administrativa.* Especialmente no campo do Direito Tributário devemos também falar de uma *quase jurisprudência*, constituída pelas soluções dos órgãos fiscais de julgamento, órgãos esses da órbita administrativa. Estas soluções que do ponto de vista teórico são colocadas no final das fontes, porque o administrativo não decide *conclusivamente*, porque os seus julgados não produzem, mesmo na espécie, a chamada *coisa julgada* (qualidade que é encontrada na decisão judicial definitiva), entretanto têm muita importância prática em Direito Tributário, pois toda vez que esses órgãos decidem em última instância administrativa contra o fisco, praticamente fica estabelecida a decisão, porque pertencendo esses órgãos à própria Fazenda, não seria possível fosse ela plicitar ao Judiciário a modificação de sua própria orientação: *Nemo potest venire contra factum proprium*¹⁵. É o que reconhece atualmente o art. 156, IX, do CTN.

14) *A doutrina do Direito Tributário. É a produção dos doutores, juristas e estudiosos do Direito Tributário constituída pela elaboração de conceitos, explicação de institutos jurídicos da tributação, métodos de interpretação, enfim, de sistematizações que vamos encontrar na literatura tributária.*

É evidente que a doutrina não pode ser considerada fonte *criadora* da obrigação fiscal porque esta é *ex lege*, mas elemento para sua compreensão e alcance.

René David, em seu notável livro sobre os grandes sistemas do Direito contemporâneo, lembra que, durante muito tempo, a fonte fundamental no sistema do Direito romano-

15. Cf. a clássica obra de Direito Administrativo de Ernst Forsthoff ao tratar dos princípios básicos da aplicação do Direito. *Lehrbuch des Verwaltungsrechts*, 7. ed., 1953, v. 1, § 9.º — Grundsätze der Rechtsanwendung, p. 157. Na tradução em castelhano, da 5.ª ed. alemã, *Tratado de derecho administrativo*, § 9.º — Principios da aplicação do direito, p. 244.

germânico foi a *doutrina*; mas com o triunfo das idéias democráticas e da codificação, foi substituído pelo *primado da lei*. Todavia, a importante função da doutrina continua se manifestando na elaboração do vocabulário jurídico e das noções do Direito para que o legislador faça uso e ainda é a doutrina que estabelece os métodos pelo qual o Direito é descoberto e as leis interpretadas, sendo ainda de acrescentar a influência que a doutrina pode ter sobre o próprio legislador. Muitas vezes o legislador não faz mais do que dar efeito às tendências doutrinárias. O primado da lei representou um progresso e necessidade para as condições atuais, mas há uma relação patente entre legislação e doutrina. Neste sentido a doutrina é fonte *indireta* do Direito e no tocante à aplicação da lei não se pode negar à doutrina qualidade de fonte do Direito¹⁶.

16. *Les grands systèmes de droit contemporains*, 6. ed., Paris, Dalloz, 1974, p. 146-7.