

# LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

*Paulo Roberto Coimbra Silva\**

**SUMÁRIO:** 1. Legislação Tributária. Conceito. 2. Fontes. 2.1. Fontes Primárias do Direito Tributário. 2.2. Fontes Secundárias do Direito Tributário.

## RESUMO

O presente texto inaugura uma série de artigos destinados e dedicados aos alunos, seja em cursos de graduação ou de pós-graduação em Direito Tributário. Não obstante o nítido propósito de nela apresentar o diversificado temário deste sub-sistema, didaticamente autônomo da Ciência Jurídica, destacando as principais controvérsias que dividem a doutrina pátria em tomo das matérias versadas, não se descurou da exposição didática de cada assunto pertinente às polêmicas arrostadas. Na presente iniciativa, não há a pretensão de defender entendimentos específicos, não se preocupando o autor em adotar ou contrapor o pensamento de corifeus e das diversas correntes identificáveis, senão contextualizá-los objetiva e sinteticamente aos interessados e estudiosos da matéria. Este primeiro ensaio é voltado a análise das fontes formais do Direito Tributário.

## ABSTRACT

The present text inaugurates a series of articles attended and dedicated to students in graduating courses or post graduating in Tax Law. Notwithstanding the clear objective of presenting in this series a variety of subjects of this sub-system, didactically autonomous of the Juridical Science, highlighting the main discussions that divides the national doctrine about the subjects that are been studied, it does not disregards the didactical exposure of each specific subject related to the controversies confronted. In this present initiative, there is not the pretension to support specifics understandings, thus the author is not worried on adopt or oppose to the most remarkable studios and to the various identifiable considered opinions, but to contextualize them objectively and concisely to the persons that are interested and to the studios of the matter.

---

\* Professor Financeiro e Tributário da UFMG. Professor de Direito Tributário da Faculdade Mineira de Direito - PUC Minas, Doutor e Mestre em Direito Tributário pela UFMG. Membro da IFA, da ABDF e da ABRADT.

## 1 - LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. CONCEITO.

É cediço não ser tarefa do legislador erigir conceitos ou classificações. Tal ofício há de ser confiado à doutrina, responsável por fornecer aos legisladores e julgadores subsídios ao desempenho de suas respectivas funções.<sup>1</sup>

Contudo, o legislador do CTN, não poucas vezes preocupou-se em esculpir definições - por vezes primorosas, a exemplo do conceito de tributo<sup>2</sup>, art. 3º, n'outras tantas merecedoras da crítica da melhor doutrina, v.g., conceito de lançamento fixado no art. 142, do mesmo digesto tributário<sup>3</sup>. Assim o fez e relação ao conceito de legislação tributária, definindo-o, de forma bastante abrangente, em seu art. 96:

*Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.*

Interessante notar a presença de aspas envolvendo a expressão legislação tributária, injustificável em termos de técnica legislativa, mas cujas razões podem ser bem compreendidas. A rigor, *legislação* significa *compilação de leis*, em sentido formal e material. E assim deveria sê-lo, em especial no Direito Tributário, porquanto se encontra jungido ao primado da legalidade estrita.

Abra-se neste ponto breve e necessário parêntese para se recordar que lei no sentido material consiste em todo ato normativo impessoal, genérico e abstrato, ao passo que lei no sentido material e formal consiste em todo ato normativo que, além dos atributos da impessoalidade, generalidade e abstração, foram validamente editados com a rigorosa observância do processo legislativo disposto na Constituição.

Pode-se, pois, entender o emprego das aspas pelo legislador como, a um só tempo, revelador de seu conhecimento técnico acerca do *nomem* e pedido de licença para inserir em sua definição atos normativos infralegais, sem descurar do primado da legalidade, explicitado no artigo seguinte do digesto tributário.

---

1 Nesse sentido, merece destaque a pertinente observação crítica do Professor José Marcos Domingues de Oliveira, em notável estudo no qual propõe a conciliação entre a clássica visão da tributarística nacional (teoria do fato gerador) com as exigências contemporâneas da legitimidade dos atos e institutos jurídicos, mediante o controle de proporcionalidade e razoabilidade dos atos do Poder Público (em Direito Tributário, viabilizada pela teoria do fato gerador acessório), ao ponderar, sob a inspiração de Karl Larenz e Karl Engisch, ser *a doutrina a maior e mais viva fonte do Direito Tributário: sem suas luzes o Legislador não sabe legislar razoavelmente; sem se socorrer dela o Magistrado não pode julgar adequadamente, até porque não existe norma jurídica que dispense interpretação* (Contribuições Parafiscais, Finalidade e Fato Gerador, in Revista Dialética de Direito Tributário, 73/50).

2 Nesse sentido, vide a opinião de Sacha Calmon Navarro Coelho (Curso de Direito Tributário Brasileiro, 8ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 2005, p.454).

3 Em obra específica e de forma elegante, apresenta Estevão Horvath sua crítica ao texto do Código, no que pretendeu definir o conceito e efeitos do lançamento, ao concluir que, *fulcrados na idéia de que existem (ou podem existir) tributos sem que haja procedimento de lançamento e que, por outro lado impõe a lei que o lançamento é ato privativo de autoridade administrativa (art. 142), parece-nos mais tecnicamente adequado entender o lançamento como ato administrativo em que culmina o procedimento impositivo* (Lançamento tributário e "autolancamento", São Paulo, Dialética, 1997, p. 34).

Digno de nota que a escorreita compreensão da legislação tributária não prescinde, pois, do conceito de tributo. Com efeito, todo o Direito Tributário gravita em torno do tributo, seu conceito central e delimitador do seu universo de investigação. Por isso, não se pode jamais olvidar:

*Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.*

Legislação tributária deve, portanto, ser entendida como o conjunto abrangente de todos os atos normativos, validamente editados, que disciplinem, ao menos em parte, o tributo e as relações a pertinentes, entre as quais destacam-se as obrigações tributárias principal e acessória (CTN, art. 113 e seus §§). Nesse diapasão, legislação tributária coincide com o conceito de *fontes formais do Direito Tributário*, ou Direito Tributário Positivo, forjado pelo Professor Rubens Gomes de Souza como o *conjunto de normas que compõem a dogmática do Direito Tributário*.<sup>4</sup> Legislação tributária é, pois, a expressão adequada para se fazer alusão às ditas fontes formais do Direito Tributário positivo.

## 2 - FONTES.

Diversas são as fontes do Direito há muito reconhecidas como tais, destacando-se a lei (em sua concepção genérica ou material), a doutrina, a jurisprudência e os costumes *secundum legem* (estes, designados como *práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas*, tiveram sua feição normativa expressamente reconhecida ao comporem o rol das chamadas *normas complementares*, descritas no art. 100, do CTN).

Sem qualquer intuito de menosprezo aos relevantes papéis desempenhados pela doutrina e pela jurisprudência na construção do Direito Tributário, neste ensaio as atenções serão concentradas em suas fontes formais.

Cumprе salientar que no Direito Tributário, centrado no princípio da legalidade, a lei exerce papel de maior relevância, exercendo todos os atos normativos infralegais uma função a ela subalterna. Especificamente em relação aos decretos regulamentares, o art. 99 do CTN atesta e prescreve sua vassalagem ao texto da lei. Por isso, nenhum ato normativo infralegal *contra legem* ou mesmo, ao menos em matéria fiscal, *ultra legem*, pode ultrapassar o crivo de legalidade a que estão sujeitos no âmbito do Poder Judiciário ou da própria Administração.

---

4 Recorde-se que o aludido professor, mestre dos mestres do Direito Tributário pátrio, classificava as fontes do Direito Tributário em fontes *reais* e *formais*. Para o renomado autor, as primeiras, também intituladas fontes *materiais*, consistem nos *suportes fáticos das imposições tributárias, pressupostos de fato da incidência ou fatos imponíveis*. As segundas consistem nas *disposições legislativas* que descrevem fatos ou relações fáticas, apontando-lhes como

Nesse rumo, o art. 97 do CTN vem explicitar o conteúdo e abrangência do princípio da legalidade no Direito Tributário, que em muito ultrapassa a lacônica disposição do art. 150, I, da vigente *Lex Mater*:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do §3º do art. 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação da alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a

seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação de sua base de cálculo, que importe a torná-lo mais oneroso.

§ 2º *Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.*

Cumprido destacar que as hipóteses exceptivas do princípio da legalidade, previstas nos incisos do art. 97 *supra* transcrito, foram significativa e peremptoriamente reduzidas pela Constituição de 1988. Sob sua égide, somente a alteração (e não mais definição) das alíquotas dos chamados impostos regulatórios da economia, todos de competência da União<sup>5</sup>, poderá, por razões extrafiscais, prevalecer quando perpetrada por ato do Poder Executivo, desde que respeitados os limites previstos em lei. Vale destacar que, após a vigência da atual *Lex Mater*, não resta excepcionada do princípio da estrita legalidade a estipulação da base de cálculo, como ocorria no sistema constitucional pretérito. A rigor, atualmente, ao menos em relação aos impostos, a base de cálculo (a exemplo de outras matérias) deve ser definida em lei complementar, nos termos do art. 146, III, a, e art. 154, I, ambos da CF/88.

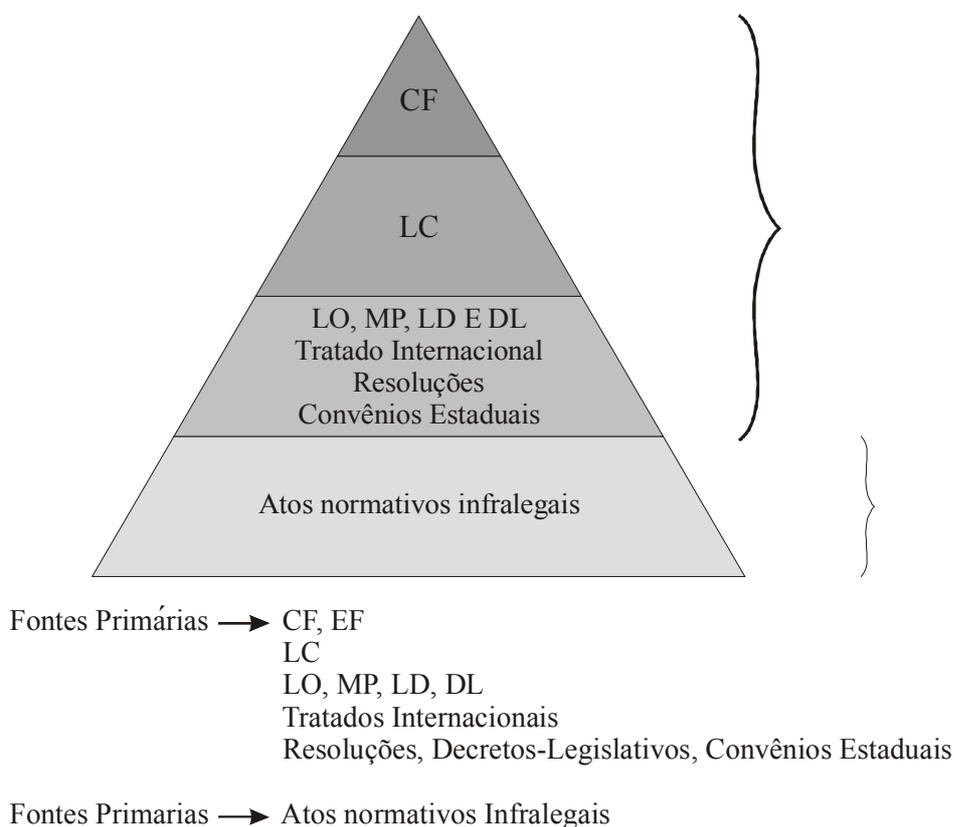
---

<sup>5</sup> São estes impostos cuja função preponderante deve ser extrafiscal, a saber, os impostos sobre importação (II), sobre exportação (IE), sobre produtos industrializados (IPI) e sobre algumas operações financeiras, quais sejam, operações de crédito, de seguro, de câmbio e de transferência de títulos e valores mobiliários (vulgarmente designado pela sigla IOF).

A par destas exceções, erigidas quando do exercício do poder constituinte originário, existe ainda a hipótese introduzida no texto constitucional pela EC 33/01 - neste particular de duvidosa constitucionalidade, mercê do disposto no art. 60, § 4º, que limita o poder constituinte derivado, porquanto avilta o princípio da legalidade -, que permite ao Poder Executivo da União reduzir e restabelecer a alíquota da CIDE sobre combustíveis (art. 177, § 4º, I, b).

Digno de nota é que o art. 97 do CTN, a despeito de explicitar a abrangência do princípio da legalidade, não o faz de forma exaustiva, contendo seus incisos relação *numerus apertus* ou meramente exemplificativa. Nesse sentido, também as obrigações acessórias, ou *deveres de colaboração*, como prefere Estevão Horvath<sup>6</sup> – assim entendidos os deveres instrumentais impostos em prol das atividades de arrecadação e fiscalização do recolhimento de tributos -, somente podem ser erigidos em lei (no sentido formal e material). Se assim não fosse, chegar-se-ia à inadmissível sujeição de uma pessoa a uma sanção, imputando-se-lhe uma penalidade, em virtude do descumprimento de um dever emanado de norma jurídica infralegal.<sup>7</sup> Utilizando-se, pois, a classificação urdida pela doutrina germânica (HENSEL e BLUMENSTEIN), tanto o *Direito Tributário Material* quanto o *Direito Tributário Formal*, estão jungidos ao primado da legalidade.<sup>8</sup>

Mercê do papel subordinado de todos os atos normativos infralegais no Direito Tributário, para dar maior ênfase ao princípio da legalidade, a melhor doutrina classifica as suas fontes em *principais* ou *instrumentos primários* e *secundárias* ou *derivadas*,<sup>9</sup> servindo estas últimas, constituídas pelos atos normativos infralegais emanadas do Poder Executivo, à mera operacionalização ou complementação das fontes principais -sem inovações obrigacionais, sejam elas principais ou acessórias (CTN, art. 113).



## 2.1 - Fontes primárias do Direito Tributário.

São fontes primárias do Direito Tributário:

### a) *Constituição Federal*

Como norma fundamental do Estado (KELSEN) consiste na principal fonte do Direito Tributário brasileiro, pois nela estão firmemente delineados os traços da sua estruturação sistêmica. A Constituição Federal, a um só tempo, outorga e limita o Poder de Tributar, repartindo-o entre os entes federados (por isso tributantes) e demarcando seus limites (seja mediante princípios, regras ou imunidades). No texto da *Lex Mater* também está disciplinado todo o processo produtivo das demais normas jurídico-tributárias e o seu respectivo espaço de atuação ou, em outras palavras, o conteúdo normativo a ser veiculado por de cada uma delas. Neste particular, não se pode olvidar que a Constituição não institui tributo algum, mas tão somente outorga e limita a competência para sua instituição pelos entes tributantes, mediante lei (ver-se-á adiante, qual lei).

### b) Emendas Constitucionais

A Constituição Brasileira tem texto rígido, porém não imutável. O legislador constituinte, reconhecendo a necessidade de adequação do texto constitucional à cambiante realidade subjacente, previu e disciplinou, limitando, a possibilidade de sua alteração mediante a edição de Emendas Constitucionais (art. 60, CF/88). Uma vez observado os requisitos materiais e formais para a sua válida edição, as Emendas incorporam-se ao texto constitucional adquirindo idêntica estatura hierarquia e força normativa. Digno de nota estarem as Emendas Constitucionais sujeitas ao controle de constitucionalidade formal e material, valendo destacar, a título ilustrativo, que na ADIN 939-DF o STF considerou inconstitucional a EC 03/93, no que pretendia afastar o espectro de abrangência do princípio da anterioridade e da imunidade federativa. Importante mesmo o escrupuloso exercício do controle de constitucionalidade das Emendas Constitucionais, mormente ao se considerar que muitas delas, lamentavelmente, são editadas com o nítido propósito de atender aos interesses arrecadatórios dos entes tributantes.

---

6 *Lançamento Tributário e "Autolancamento"*, Dialética, 1997, p. 101 e segs.

7 Nesse sentido, Roque Antônio Carrazza: *Curso de Direito Constitucional Tributário*, ed. RT, 2ª. Ed., 1991, p. 188; Souto Maior Borges, *Princípio Constitucional da Legalidade e as Categorias Obrigacionais*, RDT 23-24, p. 89.

8 O *Direito Tributário Material* ou *Substantivo* disciplina a obrigação tributária principal, abrangendo seu pressuposto fático - hipótese de incidência - e seus elementos essenciais - critérios subjetivo, quantitativo, temporal, espacial e modal. O *Direito Tributário Formal*, por sua vez, rege os deveres instrumentais instituídos para dar efetividade ao tributo, necessários para a sua tutela, fiscalização e cobrança. HENSEL, A. *Diritto Tributario*, trad. italiana, ed. Giuffrè, Milão, 1956, p. 161 e segs.; BLUMENSTEIN, E. *Sistema di diritto delle imposte*, trad. italiana, ed. Giuffrè, Milão, 1954, p. 10.

9 Por todos, Paulo de Barros Carvalho: *Curso de Direito Tributário*, Saraiva, 17ª ed., p. 57.

## c) Leis Complementares

Trata-se de um *tertium genus lege* destinado à disciplina de determinadas matérias que não mereceram a rigidez do texto constitucional e, tampouco, a flexibilidade das leis ordinárias (modificáveis e revogáveis por deliberação de maiorias ocasionais na Casa legislativa). São, pois, dotadas de maior estabilidade que as leis comuns, em virtude da exigência de *quorum* qualificado para a sua aprovação (maioria absoluta, nos termos do art. 69, CF). Consistem em leis nacionais, a serviço da Constituição - e não da União, frise-se -, cuja observância é obrigatória às ordens jurídicas parciais dos diversos estados e municípios.

São suas funções constitucionalmente estipuladas:

- dispor sobre conflitos de competência, buscando evitar usurpações e invasões de competência alheia e *guerra fiscal* (art. 146, I, *v.g.*, explicitar os limites da incidência do ISS e do ICMS, evitando ou dirimindo eventuais conflitos entre a competência tributária dos estados e municípios);
- disciplinar as limitações constitucionais ao poder de tributar (art. 146, II, *e.g.*, imunidades das instituições de assistência social e educacional sem fins lucrativos, a exemplo dos requisitos erigidos nos incisos do art. 14 do CTN);
- erigir normas gerais de direito tributário, que garantam uniformidade ao Sistema Tributário Nacional e limitem a discricionariedade dos legisladores ordinários (art. 146, III, *v.g.*, CTN que teve reconhecida sua estatura de lei complementar, *ratione materiae*, nos julgamentos do STF - RE 93.850, RTJ 105/194; fixação de alíquotas máximas e mínimas do ISS - art. 156, § 3º, I; limite à remissão ou à anistia de determinadas contribuições sociais - art. 195, §11);
- prever adequado tratamento tributário ao ato cooperativo (art. 146, III, c);
- definir tratamento diferenciado e favorecido às ME e EPP, podendo instituir o “super simples” ou “simples nacional” (art. 146, III, alínea d, acrescida pela EC 42/03);
- estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência (art. 146-A, inserto no texto constitucional pela EC 42/03);
- excepcionalmente, instituir determinados tributos (*v.g.*, empréstimos compulsórios - art. 148; impostos instituídos no exercício da competência residual da União - art. 154, I; novas fontes para o custeio da seguridade social - art. 195, § 60 c/c art. 154, I).

A propósito, grande relevância jurídica reside na abertura ou não do rol das matérias constitucionalmente reservadas à lei complementar. Há muito, Gilberto de Ulhoa Canto já dedicava sua atenção à *quaestio iuris*. Confira-se: “...a questão parece ser, portanto, se a enumeração do item III do art. 146 da Constituição vigente é taxativa ou exemplificativa”. E destacava o autor sua abalizada opinião: “Para mim é exemplificativa, como decorre das palavras ‘...especialmente sobre...’, segundo as

*quais o enumerado é necessário, mas não único. É dizer ‘pelo menos...’, para definir aquilo que a lei complementar não pode deixar de regular, mas permitindo que ela disponha sobre outras matérias...”* (‘Lei Complementar’ in Lei Complementar Tributária, Caderno de Pesquisas Tributárias, vol. 15, p. 6, g.n.).<sup>10</sup>

Não há consenso acerca do tema. Em sentido diverso ecoa o entendimento de respeitáveis autores, como ilustra a preleção de Sacha Calmon, para quem a lei complementar *“pode apenas adentrar área material que lhe esteja expressamente reservada”*. E prossegue em seu raciocínio, o atilado mestre, ao asseverar que *“se regular matéria da competência da União reservada à lei ordinária, ao invés de inconstitucionalidade incorre em queda de status, pois terá valência de simples lei ordinária federal”* (Curso de Direito Tributário Brasileiro, 8ª ed., p. 105).

#### d) Leis Ordinárias

A lei ordinária é, via de regra, o veículo normativo adequado para o exercício da competência tributária. Excetua-se as hipóteses para as quais a CF expressamente exige veiculação mediante lei complementar.

#### e) Medidas Provisórias

Trata-se de ato normativo, imaginou-se, excepcional, adequado à disciplina de matérias relevantes e urgentes, da competência privativa do Presidente da República. Uma vez editadas, têm vigência imediata e sua eficácia é constitucionalmente equiparada a das leis ordinárias. Durante muito tempo a melhor doutrina relutou em aceitar sua aptidão para reger matéria tributária.<sup>11</sup> Contudo, resignação lhes foi imposta pelo STF e pela EC 32/01. Com efeito, têm as medidas provisórias sido utilizadas em matérias tributárias disciplináveis por lei ordinária com a aquiescência do Congresso e dos Tribunais. No entanto, frise-se, as matérias sob reserva de lei complementar não podem ser disciplinas por medidas provisórias.

Com a edição da EC 32, houve substancial alteração em seu regime jurídico-constitucional, destacando-se:

- vigência ampliada para 60 dias, com prorrogação automática, uma única vez, por igual período (que não corre durante o recesso legislativo);
- na majoração ou instituição de tributos sujeitos ao princípio da anterioridade, a medida provisória deverá ser convertida em lei até o último dia do exercício de sua edição, sob pena de ineficácia no exercício subsequente;

---

10 No mesmo sentido militam, dentre outros, o magistério de Hugo de Brito Machado (Isenções e Base de Cálculo da COFINS, in Repertório de Jurisprudência 10B, nº 23/98, Caderno 1, p. 610 e ss.), Douglas Yamashita (Repertório de Jurisprudência 10B, nº 7/99, Caderno 1, p. 227 ss.), Paulo Roberto Coimbra Silva (Isenção da CONFINS para as sociedades prestadoras de serviços de profissão regulamentada, in Revista Eficaz, Boletim Tributário nº 10/98, 3ª semana de março de 1998).

11 Misabel de Abreu Machado Derzi: *Medidas provisórias - sua absoluta inadequação à instituição e majoração de tributos*, RDT, 45/130; Ives Gandra da Silva Martins: *Sistema tributário na Constituição de 1988*, 4ª ed., Saraiva, 1992, p. 299 e ss.; Roque Carrazza: *Curso de direito tributário constitucional*, 4ª ed., RT, 1993, p. 172; Paulo de Barros Carvalho: *Curso ...*, p. 57; José Eduardo Soares de MeIo: *Contribuições sociais no sistema tributário*, Malheiros, 1993, p. 142 e ss.

- não poderá ser adotada medida provisória na regulamentação de artigo da CF cuja redação tenha sido alterada por Emenda promulgada de 01/01/1995 a 11/09/2001.

Os conceitos de relevância e urgência, não obstante serem indeterminados, devem, necessariamente, ensejar o controle de constitucionalidade das medidas provisórias. O STF vem desincumbindo-se, timidamente, deste seu ineximível dever (ADIN 1.753-2-DF, Rel. Min. Sepúlveda Pertence).

#### f) Leis Delegadas

São elaboradas pelo Presidente da República e destinam-se à disciplina das matérias que tenham sido objeto de expressa delegação, mediante resolução do Congresso Nacional, desde que não estejam na lista das vedações constante no § 1º do art. 68, CF. Em matéria tributária caíram em desuso, mercê da concorrência com os antigos decretos-lei e as medidas provisórias. Sem embargo das opiniões em sentido contrário, Ricardo Lobo Torres considera a matéria tributária insuscetível de disciplina por leis delegadas, porquanto são elas, enquanto manifestações da competência tributária, indelegáveis.<sup>12</sup>

#### g) Decretos-Lei

Durante a vigência da CF anterior (art. 55), era reconhecida competência privativa ao Presidente da República para editar decreto-lei, com força de lei ordinária, cabível somente em casos de *urgência* ou *relevante interesse público* afetos à *segurança nacional*, *finanças públicas* (inclusive normas tributárias, v.g., DL 406/68), e *a criação de cargos e fixação dos respectivos vencimentos*. Uma vez editado, tinha vigência imediata, cabendo ao Congresso Nacional apreciá-lo no prazo de 60 dias, valendo sua omissão como anuência tácita. Caso rejeitado, restabeleciam-se *ex nunc* as leis modificadas pelo decreto-lei, preservando-se os efeitos produzidos no período de sua vigência precária. Não mais existem na CF/88. Nela, cederam lugar às medidas provisórias.

#### h) Resoluções

Explicitam a competência exclusiva do Congresso Nacional para regular determinadas matérias, sem sanção do Executivo. Existem em duas espécies: do Senado (como órgão representativo dos Estados); e do Congresso Nacional. Entre as matérias de sua competência de maior interesse ao Direito Tributário exsurtem:

- suspensão da execução, no todo ou em parte, de lei declarada inconstitucional por decisão definitiva do STF (art. 52, X);
- delegação para edição de leis delegadas (art. 68);
- estipulação de limites máximo e mínimo às alíquotas do ITCD (art. 155, §1º, IV);

---

12 *Curso de Direito Financeiro e Tributário*, 12ª ed., Renovar, p. 47. Em sentido contrário, Luciano Amaro da Silva, *Direito Tributário Brasileiro*, 11ª ed., Saraiva, p. 172.

- fixação das alíquotas do ICMS incidentes sobre as operações interestaduais, assim como os limites máximos e mínimos pertinentes às operações internas (art. 155, §2º, IV e V).

i) Decretos-legislativos

A exemplo das resoluções, explicitam a competência exclusiva do Congresso Nacional para regular determinadas matérias, sem sanção do Executivo, entre elas: aprovação de tratados internacionais (art. 49, I) e a disposição sobre os efeitos de medidas provisórias eventualmente não convertidas em lei (art. 62, §3º, cf. EC 32).

j) Convênios

Há convênios que são firmados entre diferentes pessoas políticas com vistas à fiscalização ou arrecadação de tributos (art. 199, CTN e art. 37, XXII, inserto pela EC 42/03). Nestes casos, cuida-se de fontes secundárias de Direito Tributário, subsumíveis ao conceito de *normas complementares* (art. 100, IV, CTN).

Existem, contudo, convênios firmados entre os Estados membros e o DF, nos termos da LC 24/75, como instrumento das deliberações acerca de isenções, incentivos e benefícios fiscais pertinentes ao ICMS (art. 155, §2º, XII, *g*). A par disso, a EC 33/01, ao inserir os §§ 4º e 5º ao art. 155 da CF, introduziu a competência para os Estados disciplinarem, mediante convênio, a incidência monofásica do ICMS. Estes são, reconhecidamente, fontes *primárias* de Direito Tributário, sobretudo ao se considerar que a LC 24/75, editada sob a égide de regime autoritário, dispensou a sua ratificação pelas Assembléias Estaduais.

l) Tratados Internacionais

Revelam-se importante fonte do Direito Tributário, porquanto, com notável freqüência, estabelecem mecanismos destinados a evitar a dupla tributação da renda e exoneram (total ou parcialmente) a tributação incidente sobre o comércio internacional.

Muita polêmica gira em torno da interpretação do art. 98 do CTN, havendo testemunhado Gilberto de Ulhoa Canto o propósito de, com sua inserção, firmar o primado dos tratados internacionais sobre a lei interna.<sup>13</sup> Essa questão perpassa pela identificação da estatura hierárquica e força normativa a ser reconhecida a um tratado internacional, que discipline matéria tributária, após sua internalização no ordenamento jurídico pátrio mediante decreto legislativo. Veja-se:

*Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.*

A redação do dispositivo em foco induziu renomados autores, a exemplo de Ricardo Lobo Torres,<sup>14</sup> Sacha Calmon<sup>15</sup> e Hugo de Brito Machado,<sup>16</sup> à conclusão de

---

13 *Legislação tributária, sua vigência, sua eficácia, sua aplicação, interpretação e integração*, RF, v. 26, p. 27.

14 *Curso ...*, p.49. Em sentido contrário, vide Luciano Amaro, *Direito ...*, p.181-184.

15 *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, 8ªed., Forense, p.658-676.

16 *Comentários ao Código Tributário Nacional*, Atlas, 2004, v.II, p.67 e segs.

haver o CTN albergado a prevalência do tratado internacional sobre a legislação tributária nacional. Contudo, parece haver melhor caminhado a corrente doutrinária que propõe a solução de eventuais conflitos aparentes entre a lei interna (norma geral) e os tratados internacionais (normas especiais) firmados pelo Brasil pela aplicação destes em detrimento daquela. Na verdade, trata-se de um concurso de normas, convivendo a norma especial e a geral, independente de indagar-se qual seja posterior. Nesse diapasão, aplica-se a previsão específica do tratado sempre quando ocorrer o pressuposto fático descrito em sua hipótese mais estreita, que afasta a incidência do comando da norma geral. Importante perceber que a lei interna não é revogada, tampouco derogada pelo tratado, porquanto:

- continua prevalecendo para os outros fatos não subsumíveis à hipótese especificamente contemplada pelo tratado, v.g., em relação aos demais países não signatários;
- a lei interna prevalece em vigor para aplicação, mesmo em relação aos países signatários do tratado, às situações neste não previstas;
- a eventual denúncia do tratado internacional implica o retorno da sujeição dos casos nele previstos à lei interna, sem que isso implique ou consista em efeito ripristinatório (o que jamais prescindiria de previsão expressa nesse sentido, nos termos da LICC);
- a eficácia dos tratados internacionais e sua inserção no ordenamento jurídico nacional é questão de natureza constitucional, não cabendo a ato normativo infraconstitucional (a exemplo do CTN) afirmar ou rejeitar a primazia sua primazia;
- não se vislumbra qualquer peculiaridade (constitucional) à *quaestio iuris* no âmbito do Direito Tributário, havendo o STF afirmado a paridade normativa entre os tratados internacionais e as leis ordinárias, podendo, assim, uma lei ordinária interna superveniente dispor em sentido contrário (RE n. 80.004, Pleno, 01/06/77, Rel. Min. Cunha Peixoto, RTJ 83/809; Extradicação n. 662-2, Pleno, 28/11/97, Revista Dialética de Direito Tributário, 23/223; RE n. 249.970-RS, Rel. Min. Celso de Melo.<sup>17</sup>).

Acessa controvérsia também reside na admissão - ou não - da ingerência dos tratados na esfera dos tributos estaduais e municipais, notadamente no que pertine à concessão de isenções. Mercê da autonomia fiscal, derivativa do pacto federativo e reforçada pelo disposto no art. 151, III da CF/88, diversos autores de escol sustentam não poderem os tratados definir isenções de impostos da competência dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Nesse sentido, destaca-se, entre outros, o magistério de Estevão Horvath e Nelson Ferreira de Carvalho,<sup>18</sup> Ives Gandra da Silva

---

17 Do voto-guia do Min. Celso MeLo, transcreve-se o seguinte excerto: “Inexiste, na perspectiva do modelo constitucional vigente no Brasil qualquer precedência ou primazia hierárquico-normativa dos tratados ou convenções internacionais sobre o direito positivo interno, sobretudo em face das cláusulas inscritas no texto da Constituição da República, eis que a ordem normativa externa não se superpõe, em hipótese alguma, ao que prescreve a Lei Fundamental da República” (STF RE n. 249.970-RS).

18 *Tratado internacional, em matéria tributária, pode exonerar tributos estaduais?*, RDT, 64/262.

Martins,<sup>19</sup> Vittorio Cassone,<sup>20</sup> José Eduardo Soares de Melo,<sup>21</sup> Yoshiaki Ichihara<sup>22</sup> e Helenilson Cunha Pontes.<sup>23</sup> Nesse sentido caminhava a jurisprudência do STJ, anterior à CF/88, como revela sua súmula 71,<sup>24</sup> identificando-se, contudo, mais recentemente, decisões divergentes.<sup>25</sup>

Em sentido diverso, expressiva corrente, também prestigiada por ilustrados autores, convicta de não se tratar a hipótese *sub examine* de isenção heterônoma, na medida em que o Presidente da República, ao assinar um tratado internacional, no desempenho de suas funções de Chefe de Estado (e não chefe de governo), representa a nação (e não apenas a União), afirmam a aplicabilidade do tratado para efeito de reconhecer isenção de tributos estaduais ou municipais. Nesse rumo militam as lições de Ricardo Lobo Torres,<sup>26</sup> Luciano Amaro,<sup>27</sup> Natanael Martins,<sup>28</sup> Sacha Calmon Navarro Coelho,<sup>29</sup> Hugo de Brito Machado<sup>30</sup> e tantos outros.

19 Tributação no Mercosul, *Pesquisas Tributárias*, Nova Série, n. 3, p. 32 e segs.

20 Idem, p. 186-187.

21 Idem, p. 198-201.

22 Idem, p. 242-243.

23 Idem, p. 375-383.

24 O bacalhau importado de país signatário do GATT é isento do ICM.

#### 25 TRIBUTÁRIO. ISENÇÃO. ICMS. TRATADO INTERNACIONAL

1. O sistema tributário instituído pela CF/88 vedou a União Federal de conceder isenção a tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal e Municípios (art. 151, III).
2. Em consequência, não pode a União firmar tratados internacionais isentando o ICMS de determinados fatos geradores, se inexistente lei estadual em tal sentido.
3. A amplitude da competência outorgada à União para celebrar tratados sofre os limites impostos pela própria Carta Magna.
4. O art. 98, do CTN, há de ser interpretado com base no panorama jurídico imposto pelo novo Sistema Tributário Nacional.
5. Recurso especial improvido.

(RESP 90.871/PE, ReI. Min. José Delgado. 09.06.97)

#### TRIBUTÁRIO. ICMS. ISENÇÃO. IMPORTAÇÃO DE LEITE DE PAÍS INTEGRANTE DA OMC (SIGNATÁRIO DO ANTIGO GATT). POSSIBILIDADE. LEI ESTADUAL ISENCIONAL.

1. Pretensão de isenção de ICMS concedida ao leite pelo Estado com competência tributária para fazê-la.
2. “Embora o ICMS seja tributo de competência dos Estados e do Distrito Federal, é lícito à União, por tratado ou convenção internacional, garantir que o produto estrangeiro tenha a mesma tributação do similar nacional. Como os tratados internacionais têm força de lei federal, nem os regulamentos do ICMS nem os convênios interestaduais têm poder para revogá-las. Colocadas essas premissas, verifica-se que a Súmula 575 do Supremo Tribunal Federal, bem como as Súmulas 20 e 71 do Superior Tribunal de Justiça continuam com plena força.” (AgRg no AG n. 438.449/RJ, ReI. Min. Franciulli Netto, DJ de 07.04.2003).
3. Deveras, a Súmula n. 71/STJ (“O bacalhau importado de país signatário do GATT é isento do ICMS”) confirma a possibilidade de, em sede de Tratado Internacional, operar-se o benefício fiscal concedido por qualquer Estado da federação, desde que ocorrente o fato isentivo em unidade federada na qual se encarte a hipótese prevista no diploma multinacional.
4. O Decreto n. 37.699/97, do Estado do Rio Grande do Sul, isenta de ICMS o leite fluído, pasteurizado ou reidratado, por isso que se estende o mesmo benefício ao leite importado da Argentina e do Uruguai e comercializado nesta unidade da federação.
5. Não se revela razoável a exigência de prova de similaridade para atestar a equiparação de “leite” a “leite”, em virtude da notoriedade desta semelhança. Precedente desta Corte: RESP 511231/RS. ReI. Min. João Otávio de Noronha, DJ de 19/12/2003.
6. Recurso especial desprovido.

(RESP 642663/RS. ReI. Min. Luiz Fux. DJ de 28.02.2005).

26 Curso..., p. 50.

## 2.2 - Fontes secundárias do Direito Tributário.

São fontes secundárias ou derivadas do Direito Tributário:

### a) Decretos regulamentares

Não é reconhecida aos decretos editados pelo Poder Executivo dignidade, estatura hierárquica ou força normativa de lei (no sentido formal). O art. 99 explicita seu papel subordinado:

*Art. 99. 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 estabelecidas nesta lei.*

Com efeito, o princípio da reserva de lei furta-lhes qualquer feição inovadora no Direito Tributário Material e Formal, *fazendo surgir novos direitos e obrigações*.<sup>31</sup> Ricardo Lobo Torres,<sup>32</sup> a exemplo de outros autores, os classifica em *regulamentos de execução e regulamentos autônomos*. Estes são eventualmente editados pela Administração para a disciplina de matérias não sujeitas ao princípio da legalidade, enquanto os primeiros destinam-se a estabelecer normas complementares à lei formal, permitindo a sua aplicação e esmiuçando-lhes as determinações, sem inovações.

Vale destacar, por força do beneplácito da jurisprudência do STF, que caminha no sentido de afrouxar as peias decorrentes do princípio da estrita legalidade, a possibilidade da existência de regulamentos tipificadores, que têm por finalidade o preenchimento dos tipos abertos eventualmente presentes nas leis tributárias brasileiras, a exemplo dos Decretos n. 356/91, 612/92 e 2.137/97, que explicitavam os graus de riscos para efeitos de enquadramento das alíquotas do SAT (RE n. 343.446-SC, Pleno, 20/03/03, Rel. Min. Carlos Velloso, RDDT 93/167).

### b) Normas complementares

São assim intitulados os atos normativos infralegais arrolados nos incisos do art. 100, do CTN. A sua observância tutela a presunção de validade dos atos administrativos e a boa-fé do sujeito passivo, eximindo-lhe de quaisquer penalidades, cobrança de juros ou mesmo correção monetária (esta última, destinada à mera recomposição do poder aquisitivo da moeda, corroído no tempo pelo efeito inflacionário, foi afastada em indisfarçável excesso do legislador). Nesse sentido, caso um contribuinte siga as determinações explicitadas em uma norma complementar, mesmo que contrária à lei, não lhe poderá ser imputada qualquer multa ou sanção, tampouco cobrados juros e sequer correção monetária sobre a parcela eventualmente inadimplida.

---

27 *Direito ...*, p. 184-188.

28 *Tratados internacionais em matéria tributária*, in *Imposto e renda: estudos. Resenha Tributária*, 1991, v. 20, p. 142.

29 *Curso ...*, p. 658-676.

30 *Comentários ...*, p. 70 e segs

31 Paulo de Barros Carvalho: *Curso ...*, p. 75-76.

32 *Curso ...*, p. 52.

b.1) atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas

b.1.1) Instruções ministeriais

Previstas no art. 85, II, da CF/88, são da competência privativa dos Ministros de Estado e têm por finalidade promover e viabilizar a execução das leis, decretos e regulamentos pertinentes às atividades de suas respectivas atribuições. São veículos normativos secundários, muito úteis para assegurar a uniformidade da ação administrativa.

b.1.2) Circulares e portarias

Dotadas de maior concretude e menor generalidade que as Instruções Ministeriais, são limitadas a determinados setores ou agentes em especial, e visam igualmente à uniformidade do serviço administrativo.

b.1.3) Ordens de serviço e instruções normativas

Consistem em autorizações ou estipulações concretas para um determinado tipo de serviço a ser desempenhado por um ou mais agentes, especialmente credenciados para tanto. Seu âmbito é bem delimitado, circunscrevendo-se a determinado serviço e aos funcionários que o prestam.

b.2) decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa

b.2.1) Pareceres normativos

Consistem em manifestações do entendimento de agentes especializados, sobre matéria submetida à sua apreciação, que adquirem foros normativos, vinculando a interpretação e a atuação dos funcionários no que concerne ao tópico nele versado. Contêm uma *contraditio*, na medida em que parecer deve ser meramente opinativo, e não prescritivo. Contudo, fixam a orientação do Fisco e, em prestígio à segurança jurídica, protegem os contribuintes (ao menos quanto à imposição de penalidades e cobrança de juros e correção monetária – § único, art. 100, CTN) contra ulteriores modificações de interpretação.

b.2.2) Decisões dos órgãos responsáveis pelo controle de legalidade dos atos administrativos

Uma vez reiteradamente convergentes, tais decisões passam a ser aplicadas com força normativa, ao feitio das emanações pretorianas. Os efeitos do § único do art. 100 ficam condicionados ao reconhecimento de sua *eficácia normativa*.

b.3) práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas

Desde que *secundum legem*, os costumes fiscais endossam a conduta do contribuinte, sujeitando-se sua revogação ou modificação aos efeitos do § único do art. 100.

b.4) convênios celebrados entre os entes tributantes

São firmados entre diferentes pessoas políticas com o objetivo de prestar apoio recíproco à fiscalização ou arrecadação de tributos (art. 199, CTN e art. 37, XXII, inserto

pela EC 42/03). Têm por objetivo o auxílio mútuo na fiscalização das receitas tributárias e servem de instrumento para a adoção de normas tributárias comuns ou unificadas, em especial no que pertine às chamadas obrigações acessórias. Não se confundem com os convênios interestaduais de ICMS.

