

FONTES NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Heleno Taveira Tôrres*

1 Fontes do Direito Positivo e validade das normas: premissas a considerar. 1.1 Princípio da legalidade na Constituição Federal e no Código Tributário Nacional. 2 O papel da Lei Complementar no Sistema Constitucional Tributário. 3 Instituição de tributos: a regra-matriz de incidência. 4 O tratado no sistema de fontes do Direito Positivo brasileiro. 5 O papel dos Decretos no Direito Tributário brasileiro. 6 As normas complementares no Direito Tributário brasileiro.

RESUMO

O presente ensaio trata de fixar as premissas da relação entre a noção de fontes do direito positivo e validade das normas, buscando o papel da lei complementar, dos tratados, dos decretos e das normas complementares no Sistema Tributário Constitucional brasileiro.

PALAVRAS-CHAVE: Fontes. Direito Tributário. Normas. Lei Complementar. Tratados. Decretos. Normas Complementares. Sistema Tributário.

1 FONTES DO DIREITO POSITIVO E VALIDADE DAS NORMAS: PREMISSAS A CONSIDERAR

Na forma de sistema de *direito positivo*, define-se usualmente o Direito como um conjunto de normas válidas, em vigor numa dada sociedade e num certo período histórico; normas estas que são prescrições para a conduta humana, a serem observadas na respectiva comunidade, cuja inobservância poderá ser sancionada, na medida que o sistema constitui-se com uma organização para o emprego da coação, como aduz Norberto Bobbio.

Nesse sistema, as *normas jurídicas* são unidades sintaticamente inter-relacionadas mediante vínculos horizontais (relações de coorde-

* Professor de Direito Tributário do Departamento de Direito Econômico e Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (Graduação e Pós-Graduação) e Professor do Programa de Pós-Graduação - Mestrado e Doutorado da PUC/SP. Livre-Docente, pela USP. Doutor, pela PUC/SP. Mestre em Direito Tributário (UFPE). Especializado em Direito Tributário Internacional, pela I Universidade de Roma "La Sapienza". Advogado.

nação) e verticais (relações de subordinação - hierarquia), no qual a inserção de novas regras ocorre a partir de um determinado ato de decisão, cuja atividade deve sempre atender aos critérios de validade formal (*processo* adequado para a formação e a *autoridade competente* para criar a norma) e *material* (princípio da *compatibilidade vertical com o conteúdo das normas de fundamentação – competências – e nos limites de sua demarcação*).

Essa é uma questão de base, qual seja, o estudo da relação entre a noção de “fontes do direito positivo” e “validade das normas”¹. Assim, a juridicidade atribuída às normas que participam do ordenamento deflui dos respectivos critérios de validade eleitos pelo sistema, para que se possa então argumentar da existência destas, na medida que tenham atendido aos rigores formais e materiais de validação. A *validade* se confunde com a *existência*. Dizer que uma norma existe implica o reconhecimento da sua validade, em face de um dado sistema. “*Ou a norma existe, está no sistema e é, portanto, válida, ou não existe como norma jurídica*”, como afirma Lourival Vilanova².

O estudo das *fontes do direito* cumpre necessariamente um papel preordenado axiologicamente de certeza jurídica sobre a determinação constitucional dos *órgãos* e suas *competências* para a criação e aplicação do direito positivo, ademais do *procedimento* que tais órgãos devem adotar para criação de regras jurídicas (abstratas ou concretas), ou ainda sobre as próprias espécies dos chamados “veículos introdutórios de normas” (Paulo de Barros Carvalho), que são obtidos ao final de tal procedimento (leis, decretos, resoluções etc), envolvendo-se, destarte, com o próprio estudo dos pressupostos de *validade* normativa de cada norma posta no ordenamento.

Nos países de tradição romanística, encontra-se na Constituição a referência técnica aos órgãos produtores de normas jurídicas e respectivas competências materiais, como ponto de partida para a construção de todo ordenamento, de um tal modo que qualquer regra jurídica produzida mantenha sempre compatibilidade formal e material com aquelas que determinem seu conteúdo ou os regimes formais de sua produção, como procedimentos e outros (publicidade, forma etc).

Partindo da idéia segundo a qual a teoria das fontes do direito impõe-se como um estudo da validade do processo, mediante o qual as regras do direito são postas, diz Miguel Reale:

a fonte do direito implica o conjunto de pressupostos de validade que devem ser obedecidos para que a produção de prescrições normativas possa ser considerada obrigatória, projetando-se na vida de relação e regendo momentos diversos das atividades da sociedade civil e do Estado³.

Ainda este mesmo autor:

Destarte, uma lei somente pode ser considerada como tal se ela obedece ao devido processo de sua elaboração, exigindo-se, por exemplo, que ela seja emanada pelo poder competente e sancionada e promulgada de acordo com os imperativos constitucionais⁴.

E que mais adiante, complementa: “o que sobreleva notar é que para cada forma de processo legislativo são indicados os seus pressupostos de validade, atendendo-se a razões de certeza e segurança”⁵.

Esse foi o modo encontrado pelo liberalismo para distribuir o poder decisório e vinculante, por desconcentração, entre distintas unidades do próprio Estado, como condição para a racionalidade do direito e eliminação do exercício de qualquer domínio, mediante concentração em um único indivíduo de poder de controle e de decisão. E a deliberação sobre instituição de obrigações patrimoniais tributárias quedou-se reservada exclusivamente à lei, como ato de vontade dos representantes do povo, para garantia da liberdade e dos direitos de propriedade e de autonomia privada.

1.1 Princípio da legalidade na Constituição Federal e no Código Tributário Nacional (CTN)

O princípio de legalidade é uma referência específica para exigir-se que um determinado órgão do sistema jurídico (legislativo), pela sua composição plural e representativa, segundo um procedimento democrático de apreciação e votação (processo), seja a *fonte* única de decisão sobre certas matérias (competência). Essa legalidade que vincula a todos e aparece sob distintas formas (lei, lei complementar, decreto legislativo, etc), pressupõe a qualificação da sua fonte produtora. E como cada aspecto está determinado por normas constitucionais ou de outras leis, fecha-se o sistema numa auto-referência que preserva a autonomia sistêmica de cada ordem.

Na Constituição brasileira, o princípio da *legalidade* desempenha três importantes papéis⁶ (competências), a saber: i) como princípio da “reserva de lei” formal, quanto às matérias para as quais a Constituição exige lei específica (agregue-se a reserva de *lei complementar*); ii) como princípio da “tipicidade”, ou legalidade material, quanto à tipificação exhaustiva dos critérios normativos (ex. art. 150, I, CF); e iii) como princípio da “vinculatividade”, ou como prefere Alberto Xavier, princípio de preeminência⁷, a exigir submissão de todos os atos administrativos ao império da vontade legislativa (ex. art. 37, CF), afinal, a vontade da administração não detém vontade inovadora, salvo em caráter emergencial (medida provisória), e sempre dependente da aquiescência legislativa; antes, dá cumprimento à legalidade, pelo assentimento da representação da vontade do povo.

A legalidade substantiva condiciona o poder, põe-no dentro de limites, circunscrevendo seu campo de ação material. Todo o problema da tipicidade resolve-se numa questão de disciplina dos poderes públicos (ou privados). Essa é uma forma de garantia fundamental, pois quanto mais estiver disciplinado o exercício do poder, menor o espaço para o arbítrio (*princípio da interdição da arbitrariedade*), ao reduzir o campo de interpretação dos conceitos, institutos e formas do direito. A ação do aplicador queda-se vinculada à vontade coletiva expedida na lei, exclusivamente.

No Brasil, em face do conteúdo do art. 150, I, da Constituição, o qual exige, além da legalidade formal, como estipulado pelo art. 5º, II, para a existência de qualquer obrigação tributária, o atendimento a todos os critérios necessários e suficientes à verificação da ocorrência do fato jurídico, bem como da respectiva obrigação tributária. Corrobora, assim, o máxime preceito democrático segundo o qual “instituir tributo” é o mesmo que dizer: criar lei contendo todos os elementos imprescindíveis à constituição válida de uma relação tributária; e “aumentar tributo”, o mesmo que falar na alteração de um ou mais dos critérios da norma, porquanto a lei deverá determinar: a *hipótese normativa* completa, com seus critérios material, espacial e temporal; bem como os critérios que prescrevam a *relação jurídico-tributária*, com seus elementos indicados amiúde: sujeito ativo, sujeito passivo, base de cálculo e alíquota. A norma geral e abstrata, expressa sob a forma de lei, na criação de tributos, deverá conter, pois, todos esses elementos, como meio de realizar o princípio maior da *certeza do direito*, na medida que o preenchimento desses critérios, outrossim, não poderá ser arbitrário, mas vinculado à realização dos princípios maiores declarados na Constituição.

E afora as obrigações principais, a legalidade⁸ material (tipicidade) será exigida para a determinação das sanções tributárias (art. 5º), concessão de subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão (150, § 6º), e instituição de obrigações acessórias (art. 5º, II).

Essa exigência de tipicidade amplia-se ainda mais quando a Constituição atribui *competências exclusivas* às pessoas políticas, segundo uma distribuição *tipológica* (arts. 153, 155 e 156), e, ao mesmo tempo, veda qualquer espécie de invasão de competências (art. 146, II), como forma de garantir os valores de igualdade, propriedade, justiça material e propriedade. Como corolário dessa ordem constitucional, o legislador, dando prosseguimento ao processo de positivação do direito, criará leis que guardem fidelidade ao conceito-matriz identificado constitucionalmente, à luz dos valores que a Constituição informa, especialmente o princípio da capacidade contributiva, para os fins de identificar os fatos que possam relevar capacidade econômica suficiente para suportar o encargo fiscal.

O Código Tributário Nacional, a respeito da legalidade e usando de referências as distintas fontes do direito positivo brasileiro, traz algumas regras sobretudo relevantes.

A primeira encontra-se no art. 96, para garantir uma uniformização de sentido, diferenciando “lei” de “legislação tributária”, ao admitir que o uso desta última “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”. Com isso, o CTN ganha em harmonia, quanto aos limites dos atos complementares, especialmente, construindo seus limites. É o caso, por exemplo, do art. 106, quando fala em retroatividade de “lei interpretativa”, que não pode ter estendidos seus efeitos para as chamadas “normas complementares”.

Em seguida, o art. 97 procura indicar os casos de “reserva de lei em matéria tributária”, o que decerto foi útil em 1965, à luz da Constituição de 1946 (quando instituído), e continua até hoje, com referência às seguintes hipóteses, nas quais *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 artigos 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 artigo 52, e do seu sujeito passivo;
- IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 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.

Como se pode verificar, por coerência sistêmica, são modalidades que já se poderia deduzir do art. 150, I, da Constituição, pois todos os elementos da regra-matriz são reclamados para uma instituição válida, bem como para as alterações de regimes, pelas modificações de alíquotas ou bases de cálculo que impliquem majoração ou redução de tributos (renúncia de receita). E o § 1º não poderia ser mais claro quanto a isso: “equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso”. Diga-se o mesmo quanto à extinção do crédito tributário, sua suspensão ou concessão de isenções ou anistias.

Quanto às sanções, sejam essas administrativas ou penais, a própria Constituição também cobra legalidade estrita para a tipificação da conduta e da sua consequência punitiva. Nenhuma novidade, portanto.

Apenas para demonstrar que tudo aquilo que não possa inovar o campo normativo deverá ser reservado aos regulamentos e atos administrativos em geral, o § 2º, do art. 97 prevê que “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”, como ocorre com a atualização das plantas genéricas de valores, na cobrança do IPTU.

2 O PAPEL DA LEI COMPLEMENTAR NO SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO

Ingressar num estudo sobre as normas do CTN e seus efeitos cobra que tomemos posição sobre o regime típico que o envolve, como norma geral em matéria de legislação tributária, cumprindo as funções do art. 146, III, da CF. Para tanto, precisamos cumprir uma diferenciação fundamental entre legislação federal e legislação nacional, e bem assim sobre o papel das leis complementares, segundo essa diferenciação.

Sabemos que todos os Estados, o Distrito Federal e os Municípios possuem suas constituições e leis orgânicas, cada qual regendo os respectivos sistemas de normas próprios, sob a égide dos princípios do federalismo e autonomia dos municípios. Contudo, para a União, a mesma Constituição que rege a República Federativa do Brasil (art. 1º, CF), regula também suas atividades, exercidas na qualidade de pessoa jurídica de direito público interno (art. 18, CF). Percebendo essa sobreposição, já Oswaldo Aranha Bandeira de Mello, em 1937, na sua obra: “natureza jurídica do Estado Federal”, fizera a necessária separação entre aquelas normas que, por se aplicarem à República Federativa do Brasil, concentram em si eficácia vinculante para todas as pessoas políticas, corporificando a *Constituição Nacional*; e aquelas normas que se aplicam exclusivamente à União, pessoa autônoma do federalismo, compondo a chamada *Constituição Federal*.

Por determinação constitucional, no Brasil, o *Congresso Nacional* exerce três funções legislativas distintas: é i) *constituente derivado*, ao discutir e votar Emendas à Constituição, e é o legislador ordinário da União, sob duas modalidades: ii) *legislador federal*, ao exercer as competências típicas da União, na qualidade de pessoa de direito público interno, plenamente autônoma; e iii) *legislador nacional*, ao dispor sobre normas gerais aplicáveis às quatro pessoas políticas, nas matérias previstas no art. 24, da CF, e em outras previstas no corpo da Constituição.

Percebe-se, assim, que a Constituição atribuiu funções distintas a um mesmo órgão legislativo, sob a forma de competências típicas: ao exercer o *poder de reforma*, com poderes para alterar a fisionomia constitucional, criando ou modificando inclusive suas próprias competências e das demais pessoas políticas, desde que não afete as chamadas cláusulas pétreas do art. 60, IV, CF; e como legislador ordinário, a partir das atribuições materiais de competência, estabelecendo as tipificações das condutas, por lei específica, bipartindo-se em *legislador federal* e *legislador nacional*⁹.

Como dito, o *Congresso Nacional* é órgão que concentra *tríplice função*, e os processos exigidos para o exercício de cada uma delas são distintos, não apenas por uma questão de necessidade de maior dificuldade, definidora da rigidez constitucional, para o exercício das mutações constitucionais, operados pelo Constituinte derivado, mas como razão do exercício de cada uma dessas funções. Ao *tríplice* exercício de funções do órgão, um triplo processo, como critério de legitimação dos atos emanados por cada um deles.

As *leis complementares* são figuras do ordenamento que se diferenciam dos demais atos legislativos tanto pela matéria (competência), quanto pelo processo de formação (quorum qualificado de maioria absoluta¹⁰, art. 69, CF). Diferenciação ontológico-formal, no dizer de José Souto Maior Borges. Assim, as leis complementares encontram no sistema constitucional o respectivo campo material predefinido (competência), sob a forma de matérias sujeitas ao *princípio de reserva de lei complementar* (pressuposto material) e são aprovadas por maioria absoluta (pressuposto formal, art. 69, CF). Eis o quanto as diferem das leis ordinárias. E só isso.

A Constituição, desse modo, como corolário do federalismo (art. 1º e 18, CF) e da autonomia dos municípios (art. 18 e 29, CF), fixou todas as *competências*, inclusive as que versam sobre matéria tributária, autorizando aos legisladores das pessoas de direito público interno a criarem, por meio de leis próprias, os tributos que lhes foram reservados, privativamente, de forma a concretizar o federalismo fiscal.

Retomando a idéia anterior sobre as funções do legislador ordinário, temos que a lei complementar tanto é exigida pela Constituição para servir ao legislador federal (efetivando competências da União), quanto ao legislador nacional, na função de criar as chamadas “normas gerais”. É dizer, faz parte da demarcação de competências, também, a definição daquelas que só poderão ser exercidas exclusivamente pelo *legislador federal* (União) mediante lei complementar, assim como a competência do *legislador nacional*, também mediante lei complementar, para criar as chamadas *normas gerais em matéria de legislação tributária*.

Desse modo, apreciando as hipóteses de cabimento de lei complementar em matéria tributária, temos que, no ordenamento constitucional vigente, são matérias de *reserva de lei complementar*, em duas das funções legislativas do Congresso Nacional:

- 1) O *exercício de competência da União* (lei complementar federal), a qual se subdivide em:
 - i) exercício de competências privativas específicas: arts. 148; 153, VII, CF; e
 - ii) exercício de competência residual – arts. 154, I; 195, § 6º, CF;
- 2) A criação das *normas gerais em matéria de legislação tributária* (lei

complementar nacional – art. 24, I e 146, CF), as quais se encontram expressas nas seguintes possibilidades:

- a) *regular as limitações constitucionais ao poder de tributar*, restritamente àquelas que exigem lei específica para surtir efeitos (ex. art. 146, II; 150, VI, “c”; 195, § 7º, 156, § 3º CF);
- b) evitar eventuais *conflitos de competência* entre as pessoas tributantes, quando deverá dispor sobre *atos geradores, bases de cálculo e contribuintes* dos “impostos” já identificados na Constituição (ex. art. 146, I e III, “a”; 156, III; 155, § 2º, XII, CF), e só dos impostos, por serem estes os únicos tributos passíveis de conflitos de competências; e nos limites do quanto seja suficiente para eliminar tais possibilidades de conflitos;
- c) definir os *tributos e suas espécies* (art. 146, III, “a”, CF);
- d) harmonizar os procedimentos de cobrança e fiscalização dos tributos, tratando de *obrigação, lançamento e crédito* (redução de divergências) - art. 146, III, “b”; 155, § 2º, XII, CF;
- e) uniformizar os prazos de *decadência e prescrição* - art. 146, III, “b”, CF, bem como o tratamento jurídico que se deve oferecer às micro e pequenas empresas (EC 42/03, art. 146, III, “d”); podendo estipular suas exceções;
- f) conferir o adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas, na regulação do quanto possa ser necessário para uniformização em termos de exceções ou de estímulo, aplicável às quatro unidades do federalismo;
- g) empregar tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do ICMS, das contribuições previdenciárias do empregador, inclusive do PIS, podendo criar regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;
- h) e poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo (art. 146-A)

A primeira função, como assinalado acima, desempenhada pelas leis complementares no sistema tributário é de ordem federal e corresponde ao exercício de competência da União para a criação de seus tributos originariamente atribuídos. Como se sabe, a competência legislativa tributária equivale à parcela do poder de tributar, previamente limitada, predisposta às pessoas políticas para criarem, por meio de lei, normas jurídicas sobre tributos, quanto à instituição, arrecadação e fiscalização destes. Pois bem. A União

recebeu competências materiais que somente podem ser exercidas mediante o uso de leis complementares, como é o caso do empréstimo compulsório (art. 148, CF) e do imposto sobre grandes fortunas (art. 153, VII, CF).

Além dessa hipótese, a União recebeu, por disposição constitucional expressa, a chamada competência residual (art. 154, I; e 195, § 6º CF), para criar novos *impostos*, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos já existentes, ou novas *contribuições*, ao prever que a União poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.

Em ambos os casos, o exercício da competência somente será legítimo se acompanhado de lei complementar, por ser matéria reservada tipicamente para essa espécie de lei. Da mesma sorte da anterior, exercida a competência, quer dizer, instituído o tributo, sua função cessa, ingressando no sistema jurídico nacional no mesmo plano das leis ordinárias e mantendo-se, assim, em relação de coordenação com estas. Nesse caso, não há que se falar em qualquer *hierarquia* entre a lei complementar e os demais atos legislativos, porquanto sua função exaure-se com a instituição do tributo, cessando com o próprio exercício de competência. Por conseguinte, nada impede que lei ordinária modifique ou mesmo ab-rogue lei complementar com tais funções.

Adotamos na concepção de base de nossas investigações a corrente denominada dicotômica, cuja definição das *normas gerais de direito tributário*, na visão do eminente Prof. Paulo de Barros Carvalho, Titular da PUC e da USP, à luz da Constituição Federal de 1988 continuaria sendo a seguinte:

(...) são aquelas que dispõem sobre conflitos de competência entre as entidades tributantes e também que regulam as limitações constitucionais ao poder de tributar. Pronto: o conteúdo está firmado. Quanto mais não seja, indica, denotativamente, o campo material, fixando-lhe limites. E como fica a dicção constitucional, que desprende tanto verbo para dizer algo bem mais amplo? Perde-se no âmago de rotunda formulação pleonástica, que nada acrescenta.¹¹

Pois bem, não negamos que assim seja, nos fundamentos, mas preferimos explicitar suas possibilidades, caso a caso, à luz das teorias da codificação, no que tange às funções representadas nas hipóteses do art. 146, CF.

Corolário dessa conclusão, somente lei complementar, na função de “norma geral”, poderá revogar uma outra “norma geral”. Não basta ser lei complementar, portanto. É preciso que esteja dirigida para o fim de modificar norma com essa função no ordenamento. Como exemplo, mesmo que o imposto sobre grandes fortunas seja instituído, pela reserva de lei complementar, caso esta traga prazos próprios de decadência e prescrição, diversos,

portanto, do quanto se encontra no CTN, será inconstitucional nesse particular, por não se verificar o atendimento à função constitucional prefixada.

Mencionadas as funções que a lei complementar poderá desempenhar para os fins de introduzir normas gerais no sistema tributário vigente, passamos a cuidar da posição hierárquica que essas normas devem ocupar na escala normativa. A relação hierárquica que eventualmente possa existir entre lei complementar e as leis ordinárias, ou mesmo outras leis complementares, dependerá, tão-só, da função que ela exerça no sistema. E assim, caso a função seja constitutiva de algum fundamento de validade, formal ou material, a lei complementar sempre terá prevalência sobre qualquer outra lei.

Como dito acima, às normas gerais aplica-se também o primado da *reserva de lei complementar*, e pelas funções pertinentes à “Constituição Nacional”, impõe-se a necessária preeminência dessas leis complementares em relação às demais leis, mesmo que complementares, quando tenham por objeto o exercício de competência para instituição de tributos. Por conseguinte, prevalecerão, sempre, sobre a legislação federal, estadual distrital ou municipal, na medida que estas legislações passam a ter que admiti-las (as leis complementares que veiculam normas gerais) como fundamento de validade material.

Evidente, pois, que não estando a razão de hierarquia na vigência ou na eficácia da norma, a única posição questionável será aquela do plano da validade. Por isso mesmo, tomando em conta a natural submissão do Código aos preceitos constitucionais, independentemente de se tratar de uma lei ordinária¹², a Lei n. 5.172/66, enquanto “lei nacional” que é, naquilo que for fundamento de validade material para a construção da legislação do “sistema tributário nacional”, terá preeminência sobre todas as demais leis, ordinárias ou complementares, não importa, elaboradas por qualquer uma das pessoas políticas.

Em resumo, a lei complementar deverá ser adotada pela União como instrumento inafastável para exercer suas respectivas competências na criação de “normas gerais”. Numa leitura sistemática do art. 146, que é regra típica de *Constituição Nacional*, “normas gerais” somente serão aquelas que venham a ser criadas seguindo tal espírito; quando o legislativo da União, revestindo-se das magnas funções de *legislador nacional*, as introduzirá no ordenamento para: i) *regular limitações constitucionais ao poder de tributar*, de tidamente àquelas que exigem lei específica para surtir seus efeitos; ii) *evitar conflitos de competência* entre as pessoas tributantes, ao dispor sobre *fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes* dos impostos já identificados na Constituição; iii) *definir os tributos e suas espécies*; iv) harmonizar os procedimentos de cobrança e fiscalização dos tributos, tratando de *obrigação, lançamento e crédito*; e v) uniformizar prazos de *decadência e prescrição*; vi) conferir adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades

cooperativas; vii) empregar tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte e viii) estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência.

3 INSTITUIÇÃO DE TRIBUTOS: A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA

A estrutura da norma tributária foi sumamente estudada por Paulo de Barros Carvalho, desde a sua obra *Teoria da norma tributária* até os dias de hoje, com o seu recente *Direito Tributário: fundamentos da incidência tributária*. Nesse seu último trabalho, construído sobre as bases do seu construtivismo metodológico, mantendo-se fiel à sua compreensão da norma de conduta tributária como um juízo condicional dual, composto de antecedente e conseqüente (homogeneidade sintática) e combinando-se numa duplicidade, norma primária e norma secundária (heterogeneidade semântica), em vista da sanção aplicável. E como método didático de redução de complexidade normativa, apresenta o conceito da “regra-matriz de incidência”, depurado de tudo quanto não seja imprescindível à identificação do fato jurídico e da relação jurídica.

Nada a essa tese temos a acrescentar, pelo grau de precisão que carrega. Limitamo-nos, por esse motivo, a discorrer sobre a estrutura da regra-matriz de incidência.

A *descrição normativa* dos elementos caracterizadores do fato jurídico¹³ aparece no “antecedente” da norma (hipótese), no qual apresenta o conceito jurídico do fato impositivo, reduzindo a complexidade do “fato social bruto”, com as propriedades selecionadas pelo legislador para sua qualificação. Pelo princípio da *indecomponibilidade dos conceitos*, não seria possível cindi-lo, o que somente pode ser suplantado pela operação lógica da abstração, para permitir acesso cognoscitivo aos seus elementos. E assim operando, haveremos de separar, por três critérios, os aspectos mais relevantes, a saber: i) o critério material, ii) o critério temporal e iii) o critério espacial.

O *critério material* qualifica a ação, a conduta, o comportamento de pessoas, físicas ou jurídicas, condicionado a circunstâncias de espaço e de tempo (critérios espacial e temporal), para que o perfil típico esteja completo, como descrição normativa de um fato. Para melhor compreendê-lo, é mister, por abstração, desligá-lo dos seus condicionantes espaço-temporais, para não findar por descrever toda a hipótese de incidência, onde o critério temporal é apenas um dos seus componentes lógicos. Isolado destes condicionantes, veremos que o critério material qualifica a conduta, expressa por um verbo pessoal e de predicação incompleta.

O *critério espacial*, por sua vez, isola o âmbito espacial dentro do qual seja possível verificar-se a ocorrência do fato jurídico. Para esta opção, o legislador poderá eleger um critério que i) venha a se confundir com a vi-

gência da norma no espaço (territorialidade), mas pode também ii) superá-la (princípio da renda mundial), iii) reduzir-se a uma área do território (área urbana, área rural) ou iv) limitar-se a pontos específicos, como postos aduaneiros etc. Descreve, pois, o “lugar do fato”. São quatro as alternativas para o legislador, cuja escolha dependerá das condicionantes da materialidade e do limite constitucional, se houver.

E por fim, na tipificação do fato jurídico, a norma deve especificar o marco de tempo dentro do qual tomará o fato por ocorrido, o “tempo no fato”. Cuida-se aqui do *critério temporal*. O marco temporal assinala o átimo do surgimento do direito de a Fazenda Pública constituir formalmente o crédito tributário; não o direito de crédito. Direito de crédito surgirá, tão-só, quando da formação do lançamento tributário. E caso este não lhe sobrevenha, ter-se-á por expirado o prazo de decadência, que passa a impedir o exercício de competência administrativa para sua constituição.

A regra-matriz compõe-se ainda do conseqüente, ligado ao antecedente pelo elo de imputação deôntica (dever-ser neutro), no qual descreve a respectiva relação jurídica, na função prescritiva de linguagem. Como sintetiza Paulo de Barros Carvalho, é a “peça do juízo hipotético que estipula a regulação da conduta, prescrevendo direitos e obrigações para as pessoas físicas ou jurídicas envolvidas, de alguma forma, no antecedente do fato jurídico”. E assim são identificados os elementos da relação jurídica tributária: i) sujeito ativo, ii) sujeito passivo e iii) prestação (alíquota e base de cálculo).

A relação jurídica obrigacional exsurge como vínculo jurídico (obrigacional) formado entre sujeito ativo, que possui o direito subjetivo de crédito, e sujeito passivo, portador do dever jurídico de prestar o objeto, a prestação a título de “tributo” (CTN, art. 3º), tal como determinado pelo cálculo entre base de cálculo e alíquota.

A base de cálculo é um dos critérios fundamentais do tipo que qualifica a relação jurídica tributária, pelas funções que realiza, como anteviu Paulo de Barros Carvalho. São elas: a) *função mensuradora*, por prestar-se a medir as proporções reais do fato, estabelecendo o *quantum debeatur*; b) *função objetiva*, ao compor a específica determinação da dívida; e c) *função comparativa*, para confirmar, infirmar ou afirmar o elemento material do antecedente normativo, visando a garantir o respeito à classificação constitucional dos tributos. Com estas funções, temos valores que se vão realizando por meio da base de cálculo, como capacidade contributiva e igualdade, na *mensuradora*; princípio da tipicidade da hipótese, no caso da *objetiva*; e princípios de tipicidade e da competência tributária, naquela *comparativa*. Como é fácil perceber, trata-se de um dos fatores de fundamental importância, constituído sob critérios estritamente jurídicos, sem qualquer implicação com economia. Toda a sua apuração há de ser pautada por critérios jurídicos, como se vê nos casos em que se aplica regime de competência contábil, ao invés do regime de caixa.

Na identificação do fato jurídico, a tipicidade compreende, pois, todos os elementos do tipo da hipótese: materialidade, temporalidade e espacialidade; bem como do tipo do conseqüente, isolados mediante criteriosa seleção das propriedades necessárias e suficientes à sua qualificação. Para tanto, o legislador projeta-se para o mundo dos fatos econômicos, recortando, na sua complexa tessitura, as propriedades necessárias para que possa conferir-lhe relevância jurídica, o que faz munido com os parâmetros atribuídos pela Constituição, como igualdade, direito de propriedade, justiça material e igualdade, dentre outros.

4 OS TRATADOS NO SISTEMA DE FONTES DO DIREITO POSITIVO BRASILEIRO

Prescreve o CTN, no seu art. 98, que “os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha”. Afora as regras constitucionais, essa a disposição que rege as relações entre o direito interno e o direito internacional, cuja eficácia é fortemente respeitada pelos tribunais.

De imediato, cumpre assinalar que os tratados internacionais para evitar a dupla tributação internacional sobre a renda e o capital não são as únicas espécies de acordos internacionais na matéria. Temos também os acordos para evitar a dupla tributação sobre a renda em sentido específico, como é o caso das empresas de transporte marítimo e aéreo, os acordos de comércio (GATT, GATS etc), quanto à previsão de incidência de regimes de não-discriminação, de igualdade de tratamento ou eliminação de tributação sobre a importação ou exportação de produtos¹⁴; os acordos genéricos sobre tráfego internacional, ao prever o livre trânsito de aeronaves, transportes terrestres ou navios¹⁵ sem o pagamento de tributos (CNUDM); as convenções que contém previsões quanto às concessões de imunidades e privilégios diplomáticos e as que tratam de cooperação técnica ou científica, dentre outros. Todos esses acordos, mesmo versando sobre matéria própria (comércio, cooperação, tráfego internacional etc), trazem disposições de natureza tributária, como condição para o implemento do quanto se identifica como seu objeto principal, geralmente mediante a concessão de benefícios fiscais típicos.

Para que o tratado ou convenção internacional apresente-se no sistema jurídico de um dado país como veículo introdutor de normas, adquirindo aplicabilidade interna a este, precisa atender aos requisitos de validade típicos do direito constitucional de cada um dos ordenamentos dos signatários¹⁶, após, preliminarmente, estarem atendidos os critérios do direito das gentes. A formalidade de ratificação, contudo, dependerá do modelo de recepção que tenha sido adotado pelo Estado, que pode ser de três tipos:

Reconhecimento automático: as convenções internacionais formam, automaticamente, parte do direito nacional ao entrarem em vigor, sem neces-

sidade de uma ordem de aplicação ou edição de uma lei com o respectivo conteúdo;

Incorporação: as convenções internacionais, para que venham a produzir efeitos jurídicos válidos sobre um Estado, devem ser recepcionadas por uma ordem legislativa, para a respectiva aplicação, somente entrando em vigor com a ratificação;

Transformação: as convenções internacionais convertem-se em direito interno pela edição de uma lei com o mesmo conteúdo. Nos termos desse modelo, as convenções, enquanto tais, não têm a possibilidade de produzir efeitos jurídicos, porque esses efeitos derivam das leis nacionais, editadas com o inteiro teor das mesmas.

Alega a maioria dos doutrinadores que a Constituição do Brasil não contém enunciados expressos que disponham sobre o reconhecimento do direito internacional, salvo algumas poucas e esparsas referências às formas procedimentais encontradas no bojo das normas de repartição de competências, como se vê nos arts. 21, I; 49, I; 84, VIII, da CF. Contrariamente, entendemos que a Constituição Federal disponibiliza, sim, um conjunto de enunciados, decerto restrito, mas adequados à definição dos critérios de recepção e a posição que devem ocupar no direito interno.

De início, a Constituição Federal dispõe como sendo competência da União, nos termos do art. 21, CF, “manter relações com Estados estrangeiros e participar de organizações internacionais”, o que em seguida é discriminado para o órgão próprio, Presidência da República, pelo art. 84, VIII, da CF, a competência privativa para “celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional”. Como a competência atribuída é “privativa”, admite delegação e, por esse motivo, preocupa-se a Constituição em investir como autoridade competente o *Presidente da República* para, privativamente, manter relações com Estados estrangeiros e *acreditar seus representantes diplomáticos* (art. 84, VII). *representantes plenipotenciários* daquela autoridade (Ministro das Relações Exteriores e Chefe de missão diplomática) ou os *representantes diplomáticos*, desde que portadores de *Carta de Plenos Poderes*.

No Brasil, é o Presidente da República, enquanto chefe de Estado, atuando em nome da República Federativa do Brasil, nos termos do art. 1º da Constituição, o órgão dotado de competência para firmar qualquer acordo internacional, sujeito ao controle por parte do Legislativo nos casos que especifica. Internacionalmente, contudo, trata-se de ato irrelevante, esse do controle parlamentar, desprovido de qualquer influência sobre os interesses das demais partes envolvidas no ato internacional, salvo quanto às reservas que possam ser feitas, mesmo se internamente apresente-se como *conditio sine qua non* para validade do ato de recepção. É o que se deduz do art. 49, I, CF, que prevê como de “competência exclusiva” do Congresso Nacional

“resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional”.

Nesta ordem, o tratado celebrado pelo Presidente da República tem que receber, como critério inafastável para adentrar ao sistema, o *referendo* de aprovação emitido por Decreto Legislativo do Congresso Nacional, quando acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional, a juízo do Congresso Nacional, que deve se pronunciar sempre, em face de mensagem do Presidente da República, acompanhada do texto do tratado, acordo ou ato internacional já autenticado e assinado, e cujo objeto consistirá na autorização ao Presidente da República para a respectiva ratificação.

O Decreto Legislativo é produto do processo legislativo (art. 59, VI da CF) que tem regime célere de aprovação (art. 151, I, “j”, do Regimento Interno da Câmara dos Deputados, e art. 376, do Regimento Interno do Senado Federal) por maioria simples de votos (art. 47 da CF) e não carece de sanção do Poder Executivo (art. 109, II do Regimento Interno da Câmara dos Deputados). Quando aprovado, o Presidente do Senado determina sua publicidade, acompanhado do inteiro teor do Tratado ou Convenção, no Diário do Congresso Nacional. Trata-se, o referendo do Poder Legislativo, na espécie, de manifestação jurídica de vontade que faz inserir no ordenamento nacional norma *autorizativa* para o que o órgão Presidência da República promova sua ratificação, e, quando assim procedido, *obrigacional*, para os fins de determinar a vinculação do Estado à observância das suas disposições, pela garantia de execução na ordem interna, nos termos das suas cláusulas de vigência e denúncia.

4.1 O procedimento de recepção dos tratados internacionais na ordem interna

Havendo o reconhecimento de compatibilidade com a ordem interna e com os interesses nacionais, mediante referendo do Congresso Nacional, a convenção internacional poderá ser “ratificada”, ficando ainda sob a discricionariedade¹⁷ do Presidente da República a decisão sobre o melhor momento e a conveniência para sua efetivação, mediante troca dos instrumentos de ratificação ou o respectivo depósito destes.

O ato de ratificação aperfeiçoa-se com a notificação dada ao outro país signatário ou ao depositário. Destarte, somente com o conhecimento pela outra parte, mediante a *troca dos instrumentos de ratificação* (ou depósito das ratificações, quando multilateral), passará o tratado a produzir os seus efeitos entre as partes (*pacta non obligant nisi gentes inter quas inita*). Quanto à natureza jurídica, o ato de ratificação não é mais do que uma comunicação formal dirigida à parte depositária das ratificações, quando se trata de acordos multilaterais, ou ao outro Estado, no caso de acordo bilateral, vinculando o Estado, nos termos da autorização legislativa (se houver alguma reser-

va). Por isso, o ato de ratificação é irretratável, cabendo apenas a denúncia do tratado, caso o Estado deseje posteriormente afastar-se do compromisso assumido.

Após esse ato de ratificação, promulga o Presidente um Decreto, ato inteiramente administrativo, pretendendo dar publicidade e excoutoriedade ao respectivo tratado (aprovado pelo Decreto Legislativo), que segue anexo ao mencionado Decreto¹⁸.

Para alguns, o *iter* procedimental de incorporação dos tratados internacionais conclui-se com a expedição desse Decreto, do qual decorreriam três conseqüências distintas: i) a promulgação do tratado internacional; ii) a publicação oficial de seu texto; e iii) a excoutoriedade do ato internacional, que passa, a ser vinculante no plano do direito interno. Alberto Xavier admite esse efeito vinculante para o decreto presidencial, no processo de elaboração dos tratados, quanto ao início da aplicabilidade do conteúdo das convenções ratificadas. E seguindo essa opinião há vários outros autores, e também o próprio Supremo Tribunal Federal, ao decidir que os tratados somente adquirem *validade* no ordenamento interno após a expedição do respectivo Decreto, como se vê nos fundamentos de recente Acórdão, *in verbis*:

Na realidade, o Protocolo de Medidas Cautelares (MERCOSUL) – que se qualifica como típica Convenção Internacional – não se incorporou definitivamente à ordem jurídica doméstica do Estado Brasileiro, eis que ainda não se concluiu o procedimento constitucional de sua recepção pelo sistema normativo brasileiro. (...) Esse entendimento jurisprudencial veio a ser confirmado e reiterado no julgamento da ADIN. nº 1.480 – DF, Rel. Min. Celso de Mello, ocasião em que se enfatizou, uma vez mais, que o decreto presidencial, que sucede à aprovação congressional do ato internacional e à troca dos respectivos instrumentos de ratificação, revela-se – enquanto momento culminante do processo de incorporação desse ato internacional ao sistema jurídico doméstico (...).¹⁹

Parece não ser aceitável que um tratado, elaborado pelas autoridades competentes, segundo a designação constitucional e a aquiescência internacional, devidamente autenticado e assinado, reconhecido pelo Poder Legislativo, pelo referendo atribuído pelo Decreto Legislativo, com ulterior publicação deste, e ratificado, gerando o compromisso da República Federativa do Brasil na ordem internacional, perante outra ou várias nações signatárias, apesar de tudo isso, tenha que ficar a mercê de um ato administrativo, o Decreto do Presidente da República. A prevalecer esse critério, o tratado, após sua ratificação, vigoraria apenas no plano internacional, sem gerar efeitos no plano interno, o que colocaria o Brasil na privilegiada posição de poder exigir a observância do pactuado pelas outras partes contratantes, sem ficar sujeito à obrigação recíproca, atribuindo-

do os respectivos direitos aos destinatários do seu conteúdo, ou realizando os deveres ali estabelecidos.

Em resumo, o tratado é recepcionado na ordem interna não mediante o ato final – o Decreto do Presidente da República –, mas, quando presente o Decreto Legislativo oriundo do Congresso Nacional, tenha-se a respectiva ratificação. Por isso, o início do prazo de *vigência* da Convenção, a partir do qual os interessados poderão reclamar os compromissos assumidos pelos Estados-partes, não decorre do ato administrativo que, consuetudinariamente, a título de conferir-lhe publicidade e execução, pretende servir como pressuposto de validade, pelo procedimento. A *vigência* do acordo começará a contar exclusivamente a partir do ato de *ratificação*, marco de comprometimento do Estado pelas disposições convencionais, como previsto no corpo do tratado, pela aprovação mediante o Decreto Legislativo expedido pelo Congresso Nacional.

4.2 Relações entre normas de direito internacional e o direito interno, à luz da Constituição da República

Em vista das disposições de Direito Constitucional, revela-se como perfeitamente garantido no direito interno o efeito de prevalência de aplicabilidade que as convenções em matéria tributária sobre a legislação infra-constitucional, o que se encontra declarado no art. 98, do Código Tributário Nacional, que é lei nacional, com eficácia de Lei Complementar, no papel de norma geral, como prescreve o art. 146, III, da Constituição. Na jurisprudência dos tribunais, confirma-se esse entendimento, com particular evidência no Superior Tribunal de Justiça – STJ, a quem compete julgar em última instância as causas baseadas em conflitos entre tratados ou convenções internacionais e o direito interno. Todavia, até o presente, o Supremo Tribunal Federal ainda insiste na tese de equivalência do tratado à lei ordinária.

Resume-se o entendimento do Supremo Tribunal Federal basicamente ao quanto ficou decidido na ADI 1480, nos seguintes termos:

(...) PARIDADE NORMATIVA ENTRE ATOS INTERNACIONAIS E NORMAS INFRACONSTITUCIONAIS DE DIREITO INTERNO - Os tratados ou convenções internacionais, uma vez regularmente incorporados ao direito interno, situam-se, no sistema jurídico brasileiro, nos mesmos planos de validade, de eficácia e de autoridade em que se posicionam as leis ordinárias, havendo, em conseqüência, entre estas e os atos de direito internacional público, mera relação de paridade normativa. Precedentes. No sistema jurídico brasileiro, os atos internacionais não dispõem de primazia hierárquica sobre as normas de direito interno. A eventual precedência dos tratados ou convenções internacionais sobre as regras infraconstitucionais

de direito interno somente se justificará quando a situação de antinomia com o ordenamento doméstico impuser, para a solução do conflito, a aplicação alternativa do critério cronológico (*lex posterior derogat priori*) ou, quando cabível, do critério da especialidade. Precedentes. (...).²⁰

Qualquer atitude de hermenêutica constitucional nessa específica matéria, para ser consistente, deve começar pelas disposições do art. 4º, CF, que relaciona os princípios fundamentais – todos princípios consagrados na ordem jurídica internacional – a serem observados pelo Estado brasileiro nas suas relações internacionais²¹. Como são “princípios fundamentais” que regem a relação entre o Estado brasileiro e os demais Estados no concerto das nações, a eficácia de tais fundamentos ficaria severamente prejudicada caso aos tratados e convenções internacionais não fosse atribuída prevalência de aplicabilidade sobre o direito interno infraconstitucional. Eis porque o Constituinte Federal fez questão de enfatizar o princípio de prevalência do direito internacional sobre o direito interno.

Todo tratado internacional encontra-se hierarquicamente subordinado à Constituição, devendo o seu conteúdo ser compatível com o texto constitucional, sob pena de seu imediato banimento da ordem jurídica; salvo em se tratando de direitos humanos, situação na qual outros princípios decorrentes dos tratados internacionais, em que a República Federativa do Brasil seja parte, serão incorporados ao próprio texto do art. 5º, não podendo sequer serem alcançados por Emenda à Constituição (art. 60, § 4º, IV, CF), subordinando-se apenas à apreciação do Supremo Tribunal Federal, que poderá ser provocado para apreciar a respectiva compatibilidade (art. 102, III, b). Quer dizer, sendo uma convenção em matéria de direitos humanos recepcionada pelo sistema jurídico e ratificada validamente, nos termos do dualismo sistêmico, tal conteúdo passará a ter o mesmo nível hierárquico dos Direitos e Garantias Fundamentais já relacionados na Constituição, mesmo que nunca deixe de ser direito internacional.

E essa conclusão não implica aceitar as premissas adotadas na decisão acima indicada (ADI 1480), como bem entendeu o Ministro Sepúlveda Pertence, *in verbis*:

(...) 4. Prevalência da Constituição, no Direito brasileiro, sobre quaisquer convenções internacionais, incluídas as de proteção aos direitos humanos, que impede, no caso, a pretendida aplicação da norma do Pacto de São José: motivação. (...) 2. Assim como não o afirma em relação às leis, a Constituição não precisou dizer-se sobreposta aos tratados: a hierarquia está ínsita em preceitos inequívocos seus, como os que submetem a aprovação e a promulgação das convenções ao processo legislativo ditado pela Constituição e menos exigente que o das emendas a ela e aquele que, em consequência, explicitamente admite o controle

da constitucionalidade dos tratados (CF, art. 102, III, b). 3. *Alinhar-se ao consenso em torno da estatura infraconstitucional, na ordem positiva brasileira, dos tratados a ela incorporados, não implica assumir compromisso de logo com o entendimento - majoritário em recente decisão do STF (ADI n.º 1.480) - que, mesmo em relação às convenções internacionais de proteção de direitos fundamentais, preserva a jurisprudência que a todos equipara hierarquicamente às leis ordinárias. (...).*²²

Quanto aos demais tratados ou convenções internacionais, firmados em matérias distintas, como é o caso da matéria tributária, estes manter-se-ão, sempre, em plano inferior à Constituição Federal, podendo inclusive virem a ser declarados inconstitucionais, no todo ou em parte, pelo STF, tal qual os que versarem sobre direitos humanos, quando incompatíveis com o teor da Constituição. Isso decorre do art. 102, III, b, CF, ao dizer que compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe, mediante recurso extraordinário, declarar a *inconstitucionalidade* de *tratado* ou lei federal, no controle difuso ou concentrado.

Sobre a possibilidade de resolução de conflitos em matéria de tratados, a aplicação da regra *lex posterior derogat priori*, tal como admitida na ADI 1480, não se compagina com uma adequada interpretação conforme à Constituição. A esse respeito, a Constituição deixou muito bem definida a posição dos tratados em face das leis, tal como assentado acima, o que nos impõe concluir, no quadro atual, apesar da Jurisprudência do STF, que:

I - o tratado mantém-se como “direito internacional” na ordem interna, como se verifica pelo procedimento de incorporação adotado;

II – haja vista a Constituição Federal, para os fins de resolver conflitos de interesses baseados em tratados ou convenções, dispor que compete ao STF “declarar a inconstitucionalidade de *tratado* ou lei federal”, isto seria despidendo se o “tratado” fosse “lei” para o direito interno, cabendo falar apenas em declaração de inconstitucionalidade de “leis”; na mesma linha, as distribuições de competências aos juízes federais e tribunais, com exclusividade para as matérias veiculadas por tratados internacionais, também seria inútil, bastando expressa referência à “lei federal”;

III – os tratados firmados pela República mantêm-se, desse modo, no direito interno, subordinados à Constituição e com prevalência de aplicabilidade sobre qualquer lei, complementar ou ordinária; federal, estadual, distrital ou municipal; anterior ou posterior ao seu ingresso na ordem jurídica, não se podendo aplicar ao caso as regras típicas de antinomia.

Estivéssemos falando de direito forâneo, de direito estrangeiro propriamente dito, que devesse ser aplicado na ordem interna, por determinação de uma *regra de conflito*, como acontece no Direito internacional Privado,

então aí sim, caberia dizermos de uma coordenação hierárquica entre a lei estrangeira e a lei nacional, equiparando-as às leis ordinárias internas; mas não ao direito internacional.

E para decidir os conflitos baseados em tratados internacionais, prescreve a Constituição Federal, além da possibilidade de declaração de constitucionalidade, a competência dos *juízes federais* (art. 109, III, CF) para processar e julgar as causas fundadas em tratado ou contrato da União com Estado estrangeiro ou organismo internacional; e, por decorrência, aos *Tribunais Regionais Federais* (art. 108, II, CF), para julgar, em grau de recurso, as causas decididas pelos juízes federais e pelos juízes estaduais no exercício da competência federal da área de sua jurisdição. E ainda, ao *Superior Tribunal de Justiça* (art. 105, III, “a”, CF), a quem cabe julgar, em *recurso especial*, as causas decididas, em única ou última instância, pelos Tribunais Regionais Federais ou pelos tribunais dos Estados, do Distrito Federal e Territórios, quando a decisão recorrida: contrariar tratado ou lei federal, ou negar-lhes vigência.

4.3 A vedação constitucional de a União conceder isenções sobre tributos estaduais e municipais e os tratados internacionais

Existe uma espécie de preconceito declarado contra a aplicação dos tratados internacionais no direito brasileiro, posto como se houvesse oposição entre a Constituição e aqueles instrumentos normativos, especialmente quando esses acordos instituem isenções a tributos estaduais ou municipais. É verdade que na Constituição Federal, dentre as limitações ao poder de tributar, existe uma restrição expressa à União quanto à instituição de isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios (art. 151, III, CF). Por conta deste dispositivo é que se apresentam tantas celeumas sobre o assunto, com alegações de vedação às “isenções heterônomas”. Vale refletir melhor sobre esse assunto.

A “União”, enquanto representante da República Federativa do Brasil, logo, pessoa jurídica de direito público internacional, constitucionalmente competente para comprometer o Estado brasileiro na ordem internacional, não se confunde com a “União”, pessoa jurídica de direito público interno, que compõe a organização político-administrativa brasileira (art. 18, CF), de forma federativa (art. 1º, CF), dotada das atribuições constitucionalmente distribuídas segundo os interesses do Constituinte.

Confirma esse raciocínio José Souto Maior Borges, para quem constitui “equivoco elementar transportar os critérios constitucionais de repartição das competências para o plano das relações interestatais. Essas reclamam paradigma diverso de análise. Nesse campo, como já o fizera dantes com as leis *nacionais*, a CF dá à União competência para vincular o Estado brasileiro em nome dela e também dos Estados-membros e Municípios. A

procedência dessa ponderação é corroborada pelo art. 5º, § 2º, da CF, *in fine*, ao referir expressamente os ‘tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil (*sic*: não a União Federal) é parte’. São, pois, áreas diversas e autônomas de vinculação jurídica”.

Na composição federativa, por rigor, deve-se ter sempre em mente a distinção entre *ordem jurídica global*, inerente à República Federativa do Brasil, sujeito de direito público externo, definida como sistema de normas nacionais, e as *ordens jurídicas parciais*: central (a União) e periféricas (Estados-Membros), que estão submetidas à discriminação constitucional de competências. Entre os entes formadores das ordens jurídicas parciais não há preeminência ou relação hierárquica de uma sobre a outra, visto serem autônomas e isonômicas entre si e diferenciarem-se apenas pela distinção das competências materiais pertinentes a cada uma. Mas não se diga o mesmo quanto à relação entre a ordem jurídica global e soberana (representante dos interesses nacionais) e as ordens parciais. A ordem global soberana prevalece sobre as ordens parciais autônomas.

A União, na qualidade de pessoa de direito público internacional, não está limitada em seu poder por efeito do princípio federativo, afinal, *in casu*, ela exerce exclusivamente a soberania, sem conhecer qualquer limitação, a salvo as de direitos humanos ou dos princípios e regras de direito internacional, seja de ordem interna, uma vez que os entes federados são apenas autônomos, e não “soberanos”, seja de ordem externa, quanto ao direito de estados estrangeiros.

As normas constitucionais de “repartição de competência tributária”, e, por corolário, as de “limitações ao poder de tributar”, estão dispostas para a distribuição de competência entre si, o que não impede que os compromissos, em matéria tributária, internacional e soberanamente assumidos pela União, representante da República Federativa do Brasil (quando atende interesses de cunho nacional), derroguem a prescrições constitucionais predispostas para a supressão de possíveis conflitos de competência – justo por não haver aqui qualquer conflito de competência, em vista da soberania.

Seria ilógico pensar que apenas a União (pessoa jurídica de direito público interno – ordem parcial autônoma, do mesmo modo com os Estados e Municípios) tivesse que ser a única a sofrer as coarctações ou a beneficiar-se das concessões inerentes às disposições acordadas nas convenções firmadas pela República Federativa do Brasil. O interesse nacional deve prevalecer sobre os interesses dos entes federados, sempre, pelo que não se deve confundir autonomia com sabedoria estatal. Outros fundamentos, tão relevantes quanto o federalismo, como é o caso da presença da Nação na ordem internacional com autodeterminação, respeitando a todos os preceitos insculpidos no art. 4º da Constituição, exigem tal postura hermenêutica.

E dizendo isso estamos afirmando que não há qualquer antinomia entre normas tributárias de direito interno que tragam na hipótese de incidência materialidade isenta por tratado internacional, pela necessária prevalência de aplicabilidade que se deve conferir ao direito internacional.

Tratando-se de matéria tributária, o artigo 98 do CTN dispõe sobre a superioridade das normas internacionais, sejam elas anteriores, sejam supervenientes. Esse dispositivo, apesar da competência do CTN em dispor acerca de normas gerais em matéria de legislação tributária, tem caráter declarativo, visto que a superioridade das normas internacionais é consagrada pela Constituição em qualquer esfera normativa.

Contudo, esta orientação ainda encontra na jurisprudência inexplicáveis resistências. Como exemplo, o Superior Tribunal de Justiça que entende ser vedado à União celebrar tratados isentando tributos estaduais, em face do princípio federativo e da vedação à União de instituir isenções heterônomas, nos termos do art. 151, III (Recurso Especial n. 90.871/PE).²³ Mas, como nos fala a maior autoridade nacional em matéria isencional, José Souto Maior Borges,

não é a rigor, de isenção heterônoma, senão autônoma, que se trata. Autonomia da pessoa isentante – a Federação – cuja única peculiaridade consiste no caráter plurilateral da sua instituição. Sob essa nova óptica, justifica-se o contraste (a) isenções unilaterais de direito interno (autônomas ou heterônomas), (b) isenções plurilaterais de direito interestatal (autônomas). As primeiras são sempre resultantes de atos de direito interno resultantes; as segundas, de atos de direito interestatal.

Desta feita, qualquer que seja a espécie de benefício fiscal (isenção, deduções, etc.) concedido a imposto estadual ou municipal mediante convenção internacional, torna-se, tal norma, cogente e plenamente vinculante para a Fazenda estatal, distrital ou municipal quanto à concessão, conforme pactuado. Esta é a interpretação que melhor se coaduna com a realidade normativa e constitucional brasileira.

5 O PAPEL DOS DECRETOS NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Quanto aos Decretos, o art. 99, CTN, em tempos nos quais esses instrumentos normativos tinham grande força e poder de inovação, assim dispôs: “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”.

De início, vale salientar que quando a Constituição atribui competência normativa ao Poder Executivo, limita-se à indicação de poucos ins-

trumentos de introdução de regras, afora aqueles que compõem o processo legislativo (medida provisória e leis delegadas – vide art. 59, CF), a saber: i) no art. 84, IV, competência para expedir decretos e regulamentos para a fiel execução das leis, referendados, sempre, pelos ministros competentes da respectiva área de atuação (art. 87, parágrafo único, I, CF); e nos limites da legalidade, sob pena de serem sustados pelo Congresso Nacional (art. 49, V), quando exorbitem tal poder regulamentar. E, ademais, ii) quando prescreve que compete ao Ministro de Estado “expedir instruções para a execução das leis, decretos e regulamentos” (art. 84, parágrafo único, II, CF).

Decretos e Instruções Ministeriais, apenas estes, são os instrumentos normativos de execução legislativa admitidos. Assim, os “Decretos”, expedidos pelo Presidente da República, acompanhados dos referendos dos Ministros competentes, sujeitos ao controle posterior do Congresso Nacional; e as “Instruções” (ministeriais) para a execução das leis, decretos e regulamentos”, formam o grupo dos únicos instrumentos normativos previstos pela Constituição em favor da competência normativa do Poder Executivo, afora as Medidas Provisórias e Leis Delegadas.

Os campos de atuações materiais de ambos os instrumentos assinalados encontram-se bem definidos, sem qualquer possibilidade de inversões. Por exemplo, o art. 153, § 1º, CF, ao se referir, em sentido lato, ao *Poder Executivo*, parece admitir que Decretos ou Instruções (ministeriais) possam dispor a respeito das alíquotas dos impostos ali referidos; ainda mais pela outorga de poderes conferida pelo inciso IV, do parágrafo único, do art. 87, CF, para “praticar os atos pertinentes às atribuições que lhe forem outorgadas ou delegadas pelo Presidente da República”. Presente o ato de outorga de poderes, então, não haveria razão para justificar a impossibilidade de que tais alíquotas não pudessem ser veiculadas por instruções ministeriais.

Entretanto, assim não pensamos. Postulamos o entendimento segundo o qual sempre que a Constituição se reporta ao Poder Executivo, em sentido amplo, está a exigir a edição de “Decretos”, porquanto devam ser editados pelo Presidente, na regulamentação das leis, e sempre passíveis de referendo pelo Ministro da respectiva pasta competente; a *Instrução* (ministerial), apesar de depender de ato do outorga de poderes, não se vê subjugada a um controle prévio para sua edição. Suplantaria a colaboração exigida para o Decreto, contra a vontade constitucional, portanto, a *Instrução* ministerial que dispusesse sobre aumento de alíquotas dos impostos relacionados pelo art. 153, § 1º, da CF.

Grave, por conseguinte, é a utilização de “Instrução Normativa”, editada pelo Secretário da Receita Federal, no papel de veículo regulamentar²⁴ executivo de lei ou tratado internacional, a pretexto de autorização expressa do inciso II, do parágrafo único do art. 87, da CF, *in verbis*: “Expedir instruções para a execução das leis, decretos e regulamentos”, por outorga de poderes do Ministro da Fazenda, o que se evidencia como uma corruptela do anseio cons-

titucional. Ou seja, não se poderia suplantar a mútua colaboração entre Presidente da República e Ministros, sob amparo de mera atribuição genérica de poderes (inciso IV, do parágrafo único do art. 87, CF) por um dos Ministros de Estado. E isso é mais evidente em se tratando de Convenção internacional, cujas disposições geralmente dependem de uma série de medidas para sua execução no âmbito interno, passível de regulamentação.

Em apertada síntese, a Instrução Normativa (IN) não participa dos instrumentos normativos habilitados pela Constituição para regulamentar “leis” ou “tratados internacionais”; ausente de prévio Decreto ou Instrução (ministerial) que regule a lei ou tratado, a Instrução Normativa é ato normativo plenamente ilegítimo para determinar a aplicabilidade, no âmbito interno, dos atos internacionais, a exemplo do Acordo de Valoração Aduaneira, bem como dos atos normativos dos órgãos responsáveis pela sua aplicação e emprego. Que sejam as “INs” aplicáveis na hipótese de edição do competente Decreto Presidencial, disso não se cogita; mas que possam pretender substituir a posição e função constitucional dos decretos, isso decerto não encontra nenhum amparo constitucional.

6 AS NORMAS COMPLEMENTARES NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Por fim, o CTN refere-se às chamadas “normas complementares”, no art. 100, qualificando, como tais, todos os atos administrativos de complementação, no âmbito de execução, das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos, a saber:

- 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.

Esses instrumentos normativos, denominados por Paulo de Barros Carvalho de *instrumentos secundários de introdução de normas*, por não terem caráter inovador do ordenamento, operam exclusivamente em nível de execução de leis, tratados e decretos (mesmo que este carregue também essa função executiva). Contudo, não se pode desconhecer o amplo espaço de deliberação no campo interpretativo que, em muitas ocasiões, promove diversos casos de conflituosidades na aplicação da lei tributária.

Dentre as modalidades acima elencadas, a de maior dificuldade de entendimento repousa sobre as chamadas *práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas*. A jurisprudência do STJ e o STF, ao apreciar tal matéria, demonstra firme convicção que o recolhimento de tributos baseado no entendimento fazendário assim concebido, não implica o pagamento de multa ou juros, nas hipóteses de eventual mudança de entendimento ou mesmo de alteração do ato normativo publicado, porquanto agira, o contribuinte, em coerência quanto ao entendimento reconhecido pela própria Fazenda Pública²⁵.

Sabemos que a proibição de *venire contra factum proprium* foi sempre utilizada no direito privado como medida de apreciação moral e de boa-fé, para impedir que uma parte exerça pretensões direitos contra outra em contradição com condutas ou opiniões assumidas anteriormente. Firmada uma expectativa de *confiança legítima*, em virtude de comportamentos indicativos de certa orientação, não pode um sujeito, com surpresa, alterar seus propósitos para obter uma vantagem sobre a conduta esperada.

Tal reclamo de coerência, tanto mais, exige-se da Administração Pública, que não pode aceitar o teor de um ato normativo em diversas situações e a outras impor restrições sem que incorra em contrariedade ao princípio da *moralidade* administrativa, presente no art. 37 da nossa Constituição, como fundamento para qualquer espécie do agir administrativo, que não se basta com o formalismo da legalidade, mas que cobra eticidade e proteção à confiança legítima projetada nos cidadãos.

O móvel dos valores que orientam o princípio da *confiança legítima* visa a resguardar os cidadãos contra incertezas jurídicas, inopinadas mudanças de entendimentos ou de interpretações administrativas. E não é recente no Brasil a aplicação da teoria da confiança legítima ou da proteção contra o *venire contra factum proprium*²⁶ (*nulli conceditur*) em matéria tributária, mesmo que não se tenha quedado expresso o seu emprego. Vê-se, por exemplo, no Recurso Extraordinário n. 62.252/SP, de 10.03.1969, quando o STF repleliu a legalidade em favor da moralidade, não admitindo alteração do critério de lançamento, no mesmo exercício, sobre tributo já notificado e pago pelo contribuinte.

Outra questão delicada, ainda nesses domínios, diz respeito aos chamados “atos interpretativos”, que a título de “esclarecer”, criam verdadeiras hipóteses de incidências, inovando o sistema; ou mesmo o conflito entre atos de distintas autoridades, como os que ocorrem entre decisões de órgãos colegiais seguidos de atos declaratórios, de nível normativo, com entendimento contrário ao que fora reconhecido pelos julgadores, em sentido favorável ao contribuinte. Pensamos que em favor da garantia do *princípio de confiança legítima*, também aqui, não há como prosperar mudanças de entendimento com pretensões retroativas, mesmo que esta seja situação perfeitamente distinta, porquanto se tenha típico caso de conflito entre ato normativo e deci-

são administrativa em caso concreto, que não gera efeito vinculante para a Administração²⁷, a título de norma complementar, em virtude da ausência de caráter normativo.

E não se diga que para o deslinde desse tema aplicam-se as disposições do art. 106, CTN, segundo o qual “a lei aplica-se a ato ou fato pretérito: I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados (...)”. É que aqui somente na hipótese de “lei” mais benigna ou de “lei” expressamente interpretativa, pode-se falar em *retroatividade das leis tributárias*, haja vista a ausência de inovação ao catálogo das situações tributáveis ou de obrigação mais gravosa para os sujeitos destinatários. Esse dispositivo aplica-se unicamente à “lei”, e não à “legislação tributária”. E assim, atos administrativos normativos, a título de serem “interpretativos” (atos declaratórios e congêneres), não podem retroagir, modificando tratamentos que tenham sido determinados em decisões de órgãos colegiados de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa, nos casos de práticas reiteradas da administração ou quando a matéria tenha sido objeto de convênios. Valerão, como tais, para o futuro (*ex nunc*), nunca para alcançar o passado (*ex tunc*).

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Anotado por Misabel de Abreu Machado Derzi. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BANDEIRA DE MELLO, Oswaldo Aranha. *Princípios gerais de direito administrativo*. Rio de Janeiro: Forense, 1969.

BORGES, José Souto Maior. *Obrigação tributária: uma introdução metodológica*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

_____. *Lei complementar tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975

BORGES, Antônio de Moura. *Convenções sobre dupla tributação internacional*. Teresina: UFPI, 1992.

CARRAZZA, Roque Antonio. *O regulamento no direito tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. São Paulo: Saraiva, 1998.

_____. A prova no procedimento administrativo tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 34, jul. 1998.

_____. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

CRISAFULLI, Vezio. *Lezioni di diritto costituzionale*. Padova: CEDAM, 1993, t. II.

GUASTINI, Riccardo. *Legalità (principio di)*. *Digesto delle discipline pubblicistiche*. Torino: UTET, 1987, v. IX.

LEAL, Victor Nunes. *Problemas de direito público e outros problemas*. Brasília: Imprensa Nacional, 1999.

MORAES, Bernardo Ribeiro. *Compêndio de direito tributário*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995, v. 2.

REALE, Miguel. *Fontes e modelos do direito: para um novo paradigma hermenêutico*. São Paulo: Saraiva, 1994.

TÔRES, Helena Taveira. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

_____. *Tratados e convenções em matéria tributária e o federalismo fiscal brasileiro*. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 86, p. 34-49, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 11. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

TEUBNER, Gunther. *O direito como sistema autopoiético*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1989.

VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Max Limonad, 1997.

_____. *Causalidade e relação no direito*. Recife: OAB, 1985.

XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

¹ “A problematica delle fonti há riguardo alle ‘fonti di produzioni’: fatti (ed atti), cioè abilitati dall’ordinamento a creare diritto oggettivo, e perciò ‘normativi’, nel senso più ristretto e storicamente relativo – che sollo interessa in sede dommatica – avente riferimento alla produzione e modificazione di norme costitutive del diritto positivo. L’idea di fonte non può, infatti, essere disgiunta dall’idea di norma (del diritto oggettivo). Tra l’una e l’altra sussiste correlazione logica necessaria, poiché chi parla delle fonti, con ciò stesso evoca immancabilmente l’idea di diritto o di norme di diritto, così come chi parla del diritto (in senso oggettivo) o del ordinamento normativo, parla anche – almeno di solito – delle sue fonti”. (cf. CRISAFULLI, Vezio. *Lezioni di diritto costituzionale*. Padova: CEDAM, 1993, T. II, p. 4). “O Direito retira sua própria validade dessa auto-referência pura, pela qual qualquer

operação jurídica reenvia para o resultado de operações jurídicas. Significa isto que a validade do direito não pode ser importada do exterior do sistema jurídico, mas apenas obtida a partir do seu interior”. (TEUBNER, Gunther. *O direito como sistema autopoietico*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1989, p. 2). Para outras considerações sobre a teoria das fontes do direito, veja-se especialmente: KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 6. ed. Coimbra: Armênio Amado, 1984; ROSS, Alf. *El concepto de validez y otros ensayos*. Buenos Aires: Centro Editor de America Latina, 1969; BOBBIO, Norberto. *Dalla struttura alla funzione – nuove studi de teoria del diritto*. Verona: Edizioni di Comunità, 1976.; BOBBIO, Norberto. *Teoria della norma giuridica*, Torino: Giappichelli, 1960; ALEXY, Robert. *El concepto y la validez del derecho*. Barcelona: Gedisa, 1984, p. 37; GUASTINI, Riccardo. *Dalle fonti alle norme*. Torino: Giappichelli, 1992, p. 205-277.

² VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 104; No mesmo sentido: CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 49-52; BORGES, José Souto Maior. *Obrigação tributária: uma introdução metodológica*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 62.

³ REALE, Miguel. *Fontes e modelos do direito: para um novo paradigma hermenêutico*. São Paulo: Saraiva, 1994, p. 14.

⁴ 1994, p. 13.

⁵ 1994, p. 19.

⁶ Guastini confirma essa feição tríplice da legalidade, ao formular a seguinte relação: “1) ‘È invalido ogni atto dei pubblici poteri che sai in contrasto com la legge’ (...); 2) ‘È invalido ogni atto dei pubblici poteri che non sia espressamente autorizzato dalla legge’. Si parla a questo proposito di ‘principio di legalità in senso formale’. 3) ‘È invalida (costituzionalmente illegittima) ogni legge che conferisca un potere senza disciplinarlo compiutamente’. Si parla a questo proposito di ‘principio di legalità in senso sostanziale’. GUASTINI, Riccardo. *Legalità (principio di)*. *Digesto delle discipline pubblicistiche*. Torino: UTET, 1987, v. IX, p. 87.

⁷ XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 14.

⁸ Como diz Paulo de Barros Carvalho, o princípio da tipicidade tributária define-se em duas dimensões: “i) no plano legislativo, como a estrita necessidade de que a lei adventícia traga no seu bojo, de modo expresse e inequívoco, os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional; e ii) no plano da facticidade, como exigência da estrita subsunção do evento aos preceitos estabelecidos na regra tributária que o prevê, vinculando-se, obviamente, à adequada correspondência estabelecida entre a obrigação que adveio do fato protocolar e a previsão genérica constante da norma abstrata, conhecida como *regra-matriz de incidência*. Corolário inevitável da aplicação desse princípio é a necessidade de que os agentes da Administração, no exercício de suas funções de gestão tributária, *indiquem, pormenorizadamente, todos os elementos do tipo normativo existentes na concreção do fato que se pretende tributar e, bem assim, dos traços jurídicos que apontam uma conduta como ilícita*.”. CARVALHO, Paulo de Barros. A prova no procedimento administrativo tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 34, jul. 1998, p. 105; Cf, ainda: CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1999. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 116.

⁹ “O processo crescente de complexidade da evolução social impõe a divisão do trabalho, a especialização de funções. Já as funções F’, F”, F””, não são comportáveis num único órgão O. Fragmenta-se o exclusivo órgão, destacando-se outros, cada um com função específica”. VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. Recife: OAB, 1985, p. 192.

¹⁰ BORGES, José Souto Maior. *Lei complementar tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975, p. 80-81; CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 206.

¹¹ CARVALHO, 2003, *op. cit.*, p. 208.

¹² BORGES, 1975, *op. cit.*, p. 54 *et seq.*

¹³ Como bem alerta Paulo de Barros Carvalho: “Convém advertir, portanto, que essas orações conotativas não abrigam propriamente fatos, mas elementos caracterizadores de eventuais ocorrências fácticas, pelo que, em termos rigorosos, não devemos dizer que o *fato jurídico* esteja contido na hipótese”. (CARVALHO, 1999, *op. cit.* p. 100).

¹⁴ Cf. TÔRRES, Heleno Taveira. *Pluriritribuição internacional sobre as rendas de empresas*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 532 *et seq.*

¹⁵ Convenção das Nações Unidas sobre Direito do Mar (CNUDM), de 10.12.1982, de Montego Bay, art. 26.

¹⁶ Como bem entende o STF: “(...) A Constituição brasileira não consagrou, em tema de convenções internacionais ou de tratados de integração, nem o princípio do efeito direto, nem o postulado da aplicabilidade imediata. Isso significa, de *jure constituto*, que, enquanto não se concluir o ciclo de sua transposição, para o direito interno, os tratados internacionais e os acordos de integração, além de não poderem ser invocados, desde logo, pelos particulares, no que se refere aos direitos e obrigações neles fundados (princípio do efeito direto), também não poderão ser aplicados, imediatamente, no âmbito doméstico do Estado brasileiro (postulado da aplicabilidade imediata). (...)”. CR 8279 AgR/Argentina. Min. Celso de Mello, DJ: 10-08-00. Para uma análise mais demorada do tema em apreço cf. TORRES, Heleno Taveira. *Tratados e convenções em matéria tributária e o federalismo fiscal brasileiro*. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 86, p. 34-49, 2002.

¹⁷ Como diz Antônio de Moura Borges: “A ratificação é ato discricionário. O chefe de Estado é livre, juridicamente, para proceder ou não a ratificação – mesmo que o Poder Legislativo já tenha aprovado o projeto de tratado -, assim como para realizá-la no momento que lhe seja ou pareça oportuno, a não ser que as partes tenham fixado prazo para tal”. (BORGES, Antônio de Moura. *Convenções sobre dupla tributação internacional*. Teresina: UFPI, 1992, p. 120.)

¹⁸ A promulgação do Decreto Presidencial não é determinada pelo subsistema constitucional, decorre de costume iniciado com o Tratado de Reconhecimento da Independência e do Império, assinado entre Brasil e Portugal, em 29.08.1826, que, após ratificado pelas partes, foi promulgado por Decreto datado de 10.04.1826, cf. RODAS, João Grandino. *A publicidade dos tratados internacionais*, p. 200. REZEK, José Francisco. *Direito internacional público: curso elementar*, p. 79.

¹⁹ Carta Rogatória n. 8.279, em 4 de maio de 1998; veja-se, ademais, a seguinte Ementa: “O exame da vigente Constituição Federal permite constatar que a execução dos tratados internacionais e a sua incorporação à ordem jurídica interna decorrem, no sistema adotado pelo Brasil, de um ato subjetivamente complexo, resultante da conjugação de duas vontades homogêneas: a do Congresso Nacional, que resolve, definitivamente, mediante decreto legislativo, sobre tratados, acordos ou atos internacionais (CF, art. 49, I) e a do Presidente da República, que, além de poder celebrar esses atos de direito internacional (CF, art. 84, VIII), também dispõe - enquanto Chefe de Estado que é - da competência para promulgá-los mediante decreto”. (STF. ADI 1480 MC/DF. Rel. Min. Celso de Mello. DJU I, 18.05.2001.)

²⁰ STF. ADI 1480 MC/DF. Rel. Min. Celso de Mello. DJU I, 18.05.2001.

²¹ Art. 4.º: “A República Federativa do Brasil rege-se nas suas relações internacionais pelos seguintes princípios: I - independência nacional; II - prevalência dos direitos humanos; III - autodeterminação dos povos; IV - não-intervenção; V - igualdade entre os Estados; VI - defesa da paz; VII - solução pacífica dos conflitos; VIII - repúdio ao terrorismo e ao racismo; IX - cooperação entre os povos para o progresso da humanidade; X - concessão de asilo político”.

²² STF. RHC 79785/RJ. Rel. Min. Sepúlveda Pertence. DJU I, 22.11.2002. Grifos nossos.

²³ “TRIBUTÁRIO. ISENÇÃO. ICMS. TRATADO INTERNACIONAL. 1 – O sistema tributário instituído pela CF/88 vedou a União Federal de conceder isenções a tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal e Municípios (art. 151, III). 2 – Em conseqüência, 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”. Resp. Nº 90.871/PE. Rel. Min. José Augusto Delgado. (96/0017825-9), 17/07/97. Também: “O mandamento contido no art. 98 do CTN não atribui ascendência às normas de direito internacional em detrimento do direito positivo interno, conferindo-lhes efeitos semelhantes. O art. 98 do CTN, ao preceituar que tratado ou convenção não são revogados por lei tributária interna, refere-se aos acordos firmados pelo Brasil a propósito de assuntos específicos e só é aplicável aos tratados de natureza contratual”. (STJ. REsp. n. 41.147-5-PR (930033045-4). 1ª Turma. Rel. Min. Demócrito Reinaldo).

²⁴ Para Oswaldo Aranha Bandeira de Mello, “Os regulamentos são regras jurídicas gerais, abstratas, impessoais, em desenvolvimento da lei, referentes à organização e ação do Estado, enquanto poder público. Eles são emanados pelo Poder Executivo, mediante decreto”. (*Princípios gerais de direito administrativo*. Rio de Janeiro: Forense, 1969, p. 303). Nas abalizadas palavras de Roque Carrazza: “Como se sabe, uma das funções mais importantes do Direito é conferir certeza à incerteza das relações sociais, subtraindo do campo de atuação do Estado e dos particulares, qualquer resquício de arbítrio. O regulamento também contribui para que se alcance esta meta, na medida em que, por meio dele, o Executivo reduz, discricionariamente, o campo de ação que a lei lhe traça, dando a todos um maior grau de certeza, quanto às providências que adotará, em cada caso concreto”. (CARRAZZA, Roque Antonio. *O regulamento no direito tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981, p. 137.) Cf. ainda o artigo “Lei e Regulamento”, no clássico: LEAL, Victor Nunes. *Problemas de direito público e outros problemas*. Brasília: Imprensa Nacional, 1999, p. 56-91.

²⁵ “*Tributário. Práticas administrativas*. Se o contribuinte recolheu o tributo a base de prática administrativa adotada pelo fisco, eventuais diferenças devidas só podem ser exigidas sem juros de mora e sem atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo (CTN, art. 100, III c/c parágrafo único). Recurso especial conhecido e provido, em parte”. (RESP 98703/SP. STJ. 2ª Turma. Ministro Ari Pargendler. Data do julgamento: 18/06/1998). “*Tributário. Imposto de renda. Não incidência sobre verbas recebidas a título de ajuda de custo. Cobrança apenas do imposto, em situações idênticas. Prática reiteradamente adotada pela autoridade fazendária (artigo 100, inciso iii, do código tributário nacional). Legitimidade da pretensão do impetrante. Negativa de vigência a lei não demonstrada. Recurso especial não conhecido*. “Se, em várias situações idênticas, a autoridade fazendária afastou os acréscimos legais do tributo, cobrando apenas o imposto de renda devido, o procedimento se caracteriza como prática reiterada na aplicação da legislação tributária, tornando legítima a pretensão do contribuinte. Embora afirme o recorrente a existência de lei expressa, que teria sido desrespeitada, em momento algum declinou qual seria a legislação pertinente, levando também à conclusão pelo não conhecimento do recurso especial”. (STJ. REsp n. 142280/SC. 2ª Turma. Rel. Min. Hélio Mosimann. Data de julgamento: 23/03/1999). “*Constitucional. Tributário. Ipi. Insumos. Isenção. Creditamento. Princípio da não cumulatividade. Lei nº 9.779/99*. “1. Até que seja totalmente implementada a reforma tributária e criado o IVA– Imposto sobre o Valor Agregado (o que ocorrerá somente em 2007), valerá a regra da não-cumulatividade, que encontra assento constitucional. 2. A Lei n. 9.779/99, por força do assento constitucional do princípio da não-cumulatividade, tem caráter meramente elucidativo e explicitador. Apresenta nítida feição interpretativa, podendo operar efeitos retroativos para atingir a operações anteriores ao seu advento, em conformidade com o que preceitua o artigo 106, inciso I, do Código Tributário Nacional, segundo o qual ‘a lei se aplica a ato ou fato pretérito’ sempre que apresentar conteúdo interpretativo. 3. Se a Lei n. 9.779/99 apenas explicita uma norma constitucional que é auto-aplicável (princípio da não-cumulatividade) não há razão lógica, nem jurídica, que justifique tratamento diferenciado entre situações fáticas absolutamente idênticas, só porque concretizada uma antes e outra depois da lei. 4. Recurso especial improvido”. (STJ. REsp n. 435783/AL. 2ª Turma. Rel. Min. Castro Meira. Data do julgamento: 19/02/2004). “*Tributário. Prática reiterada de atos pela administração. Penalidade inaplicável. Inteligência do art. 100, inc. III, parágrafo único, do CTN*. 1. Restando configurada a prática constante de atos pela administração, há de se aplicar o preceito insculpido no art. 100, III, parágrafo único, do CTN, que exclui o contribuinte da imposição de penalidades, da cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo”. (STJ. REsp n. 162616/CE. 1ª Turma. Rel. Min. José Delgado. Data do julgamento: 02/04/1998.)

²⁶ O Superior Tribunal de Justiça, em voto do Ministro Ruy Rosado de Aguiar (Resp nº 95539-SP), também já se pronunciou a esse respeito, como se pode apreciar: “Havendo real contradição entre dois comportamentos, significando o segundo quebra injustificada da confiança gerada pela prática do primeiro, em prejuízo da contraparte, não é admissível dar eficácia à conduta posterior (...)”. E complementa, assinalando que o sistema jurídico nacional, “(...) deve ser interpretado e aplicado de tal forma que através dele possa ser preservado o princípio da boa-fé, para permitir o reconhecimento da eficácia e validade de relações obrigacionais assumidas e lisamente cumpridas, não podendo ser a parte surpreendida com alegações formalmente corretas, mas que se chocam com os princípios éticos, inspiradores do sistema”. E inclusive com aplicação às relações com a Administração Pública (Resp. nº 47.015-SP, Min. Adhemar Maciel).

²⁷ Com opinião contrária ao caso em apreço, veja-se Bernardo Ribeiro de Moraes: “O mesmo não se pode dizer das decisões do Conselho de Contribuintes da Administração Federal que não constituem normas complementares da legislação tributária porquanto não existe lei que lhes consagre efeito normativo”. MORAES, Bernardo Ribeiro. *Compêndio de Direito Tributário*. 3. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1995, vol. 2, p. 60.

SOURCES IN TAX LAW

ABSTRACT

This paper aims to set the premises of the relation between the sources of positive law and the legal force of rules, probing to limit the role of the complementary law, treaties, decrees and other sorts of legal rules at the Brazilian Constitutional Taxation System.

KEYWORDS

Sources. Tax law. Laws. Complementary law. Treaties. Decrees. Complementary rules. Taxation system.

SOURCES DU DROIT FISCAL

RÉSUMÉ

Il s'agit d'un essai pour fixer les lieux de la relation entre la notion des sources du droit positif et la validité des normes, en recherchant le rôle de la loi complémentaire, de traités, des décrets et des normes complémentaires dans le système fiscal constitutionnel brésilien.

MOTS-CLÉS

Sources. Droit Fiscal. Normes. Loi Complémentaire. Traités. Décrets. Normes Complémentaires. Système Fiscal.