**Direito Tributário**

**Unidade 3 – Fontes e competências em Direito Tributário**

**Apresentação**

Com a Constituição de 1988, demos um grande passo rumo à organização para a contínua evolução das disposições tributárias de nossa sociedade. Nesse documento, foram distribuídas competências tributárias entre os entes políticos – União, estados e municípios – e estabeleceu-se diferentes diretrizes para as questões que envolvem os tributos, como o fato de que as leis complementares seriam os instrumentos jurídicos legais para dispor sobre o assunto. Então, em 1988, com a Constituição, o Brasil formulou critérios que delimitam os limites da atuação legislativa dos entes federativos no momento de criação dos tributos.

Com as competências, os novos tributos devem ser coerentes, delimitados pelos órgãos constituintes sem meios abusivos ou extorsivos para o cumprimento da lei.

Avançando nos estudos da disciplina Direito Tributário, nesta unidade, conheceremos alguns institutos que regem nosso Sistema Tributário Nacional e suas particularidades. Preparado?

**Objetivo geral da unidade**

Nesta unidade, veremos que os princípios constitucionais tributários preveem que os tributos sejam aplicados sem prejuízo das garantias já asseguradas aos contribuintes, limitando a relação de poder entre o Estado e os cidadãos. Essa prerrogativa visa inibir a ânsia de o Estado transferir o patrimônio individual para o patrimônio público.

A questão tributária é complexa em virtude do amplo leque de tributos e também pelo fato de o sistema de leis brasileiro não ser unificado. O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), por exemplo, é de competência estadual, com uma lei própria em cada um dos 27 estados da federação. O ICMS é um dos impostos mais complexos do país justamente pelo fato de ser regrado por 27 legislações diferentes. Além do ICMS, outro imposto é baseado em muitos dispositivos legais: o Imposto sobre Serviços. De competência municipal, ele tem mais de 5.550 leis próprias, uma para cada cidade do país.

O resultado é nossa gigantesca legislação tributária, um Sistema Tributário multiforme, com diferentes fontes e várias competências, assuntos das próximas páginas deste material.

**Objetivos de aprendizagem**

* Entender o ordenamento legal que envolve a instituição dos tributos e suas normas.
* Diferenciar leis complementares de leis ordinárias.

**3.1 Normas constitucionais**

Em qualquer país, a Constituição é a lei máxima, soberana, e representa os alicerces de todas as demais construções jurídicas. Além disso, conforme estudamos anteriormente, procura proteger a vida em sociedade.

Nossa Constituição Federal, base primária de nossas leis, contém todas as normas que orientam nossa legislação e, em matéria tributária, apresenta uma estruturação sistemática que desenha os papéis dos entes da federação, suas competências e limites. A Carta Magna atua impondo balizas ao poder de tributação do Estado; regula a atuação governamental e as relações jurídicas da sociedade e ainda protege os indivíduos de possíveis abusos do poder público.

Em resumo, a Constituição é a mais importante das normas que compõem as fontes principais da lei e da regulamentação da vida em sociedade – sua magnitude impossibilita que outra norma contrarie seus ditames, sob pena de se declarar inconstitucional. Por sua relevância, é imprescindível que os cidadãos conheçam seu conteúdo e as regras ditadas por ela, haja vista que o regramento está presente no dia a dia de cada brasileiro.

A competência tributária é a habilidade privativa e constitucionalmente atribuída ao ente político para que este, com base na lei, proceda à instituição de tributos. Em outras palavras:

[...] competência tributária é a aptidão para criar tributos. [...] O poder de criar tributo é repartido entre os vários entes políticos, de modo que cada um tem competência para impor prestações tributárias, dentro da esfera que lhe é assinalada pela Constituição. (AMARO, 2016, p. 93)

**INÍCIO DO REFLITA**

Mas o que é a lei?

A lei nada mais é do que um conjunto de normas escritas, recolhidas com base na experiência das relações humanas, utilizadas para conectar os fatos ou acontecimentos ao Direito na busca pela ordem e pela a paz na sociedade.

**FIM DO REFLITA**

A seguir, no Quadro 3.1, você verá um resumo com as classificações das normas constitucionais. Resumidamente, distinguirá como cada uma delas – de eficácia plena, de eficácia contida e de eficácia limitada – comporta-se, com exemplos para melhor entendimento.

Quadro 3.1 – As normas constitucionais – sua classificação

Fonte: Elaborado pelo autor (2019).

**3.1.2 As emendas constitucionais**

E chegamos às emendas constitucionais, que, como o próprio nome sugere, fazem novos arranjos em nossa Constituição. É como se a Carta Magna fosse uma imensa colcha de retalhos na qual, dia após dia, novos pedaços de tecido (as emendas) são juntados.

E essa “costura” na Constituição tem previsão legal: o art. 60 da Carta Magna sugere essa possibilidade. Veja, na Figura 3.1, um resumo do que o artigo prevê.



Figura 3.1 – Quem pode propor mudanças na Constituição?

Fonte: Senado Federal (2016).

Essas emendas constitucionais, após respeitado todo o trâmite processual previsto para sua elaboração e promulgação, ficam incorporadas à Constituição no mesmo patamar das demais leis, ou seja, igualmente válidas.

Para ampliar seu conhecimento acerca das emendas constitucionais, clique nos círculos a seguir:

**OBJETO DE APRENDIZAGEM CÍRCULO**

**Uma imagem contendo objeto

Descrição gerada automaticamente**

Nosso documento máximo possui “cláusulas pétreas”, ou seja, disposições que não podem ser suprimidas ou modificadas visando à sua extinção. O parágrafo 4o do art. 60 não permite que sejam objeto de votação:

Uma imagem contendo céu, pipa, ao ar livre, pessoa

Descrição gerada automaticamente

I – a forma federativa do Estado;

Uma imagem contendo brinquedo

Descrição gerada automaticamente

II – o voto (direto, secreto, universal e periódico);



III – a separação dos Poderes;

Uma imagem contendo posando, foto, homem, pessoa

Descrição gerada automaticamente

IV – os direitos e as garantias individuais.

Uma imagem contendo mesa

Descrição gerada automaticamente

Explicando melhor, a Constituição proíbe que sejam objeto de deliberação emendas que tendam a abolir alguns preceitos constitucionais, mas permite emendas que impliquem em modificações – tão somente.

Com relação às normas constitucionais tributárias, qualquer alteração que importe em mudanças no sistema arrecadatório (por exemplo, a modificação da competência para instituir determinado tributo ou a redefinição do perfil de certo pagamento) depende de emenda constitucional.

**3.2 Leis complementares**

As leis complementares são de grande relevância para o Direito Tributário. Para serem aprovadas, essas leis dependem dos votos da maioria absoluta das respectivas Casas (Congresso e Senado), ou seja, mais da metade de todos os seus membros (a maioria simples é a aprovação de mais da metade dos parlamentares presentes).

A lei complementar distingue-se de uma lei ordinária por duas razões: uma de natureza formal e outra de natureza material.

**OBJETO DE APRENDIZAGEM SANFONA**

**Natureza formal**

Uma lei é considerada complementar em razão do quórum qualificado exigido para o processo de sua formação.

**Natureza material**

Diz respeito ao conteúdo reservado especificamente para esse instrumento, ou seja, quando a Constituição, com exclusividade, reserva certas matérias a ela.

Em matéria tributária, cabe à lei complementar a definição de tributo e suas espécies, os respectivos fatos geradores, as bases de cálculo, a definição dos contribuintes e dos responsáveis. É uma lei desse tipo, então, que estabelece normas gerais de Direito Tributário.

A lei complementar amplia o grau de detalhamento dos modelos de tributação criados pela Constituição Federal e presta-se a dois tipos de atuação em matéria tributária. Acompanhe:

**OBJETO DE APRENDIZAGEM SANFONA**

1. **Complementar as disposições constitucionais**

Quando dispõe sobre conflitos de competência entre a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios, a exemplo da delimitação da divisão para a incidência de certos tributos, como o ISS, tributo municipal, e o ICMS, tributo estadual.

1. **Regular as limitações do poder de tributar**

Juntamente com as imunidades tributárias, desenvolver as exigências do princípio da legalidade, ou seja, sua regulamentação.

**3.3 Leis ordinárias**

A lei ordinária, via de regra, é o veículo legislativo que cria o tributo e implementa o princípio da legalidade tributária. É o instrumento formal para que a competência tributária seja exercida, sempre obedecendo a Constituição e as normas infraconstitucionais, limitando, condicionando ou disciplinando o exercício do poder de tributar.

As leis ordinárias tratam de todas as matérias, não sendo necessário nenhum rito especial para sua aprovação: havendo a concordância da maioria simples – mais da metade dos presentes –, elas podem vigorar.

Essas leis possuem duas classificações. Clique nas abas a seguir para conhecê-las:

**OBJETO DE APRENDIZAGEM ABA**



**Leis nacionais**

Elaboradas pelo Congresso Nacional, disciplinam matérias que se aplicam nacionalmente, com amplos poderes que alcançam todos os níveis da Federação.

**Exemplos:** as leis que tratam do sistema tributário e da arrecadação e distribuição de renda.

Uma imagem contendo pessoa

Descrição gerada automaticamente

**Leis federais**

Utilizadas para regular matérias que só afetam a União, ou seja, não se aplicam aos estados, Distrito Federal, aos municípios e à população em geral.

**Exemplos:** as leis orçamentárias e as que fixam ou modificam o efetivo das forças armadas.

**3.3.1 Fontes do Direito**

No sentido geral da palavra, fonte quer dizer um meio de criar, formalizar e exteriorizar o direito. Ela traduz um ponto de origem vindo da norma jurídica. Para o acadêmico e jurista Ruy Barbosa Nogueira, as fontes estão divididas em fontes reais e fontes formais:

As fontes reais se constituem dos suportes fáticos das imposições tributárias, sendo a subjacência sobre que incide a tributação, afinal, a própria riqueza ou complexo dos bens enquanto relacionados com as pessoas, que, depois de serem discriminadas na lei tributária (patrimônio, renda, transferências), passam a constituir os “fatos geradores dos tributos”. As fontes reais ou materiais são também denominadas em doutrina “pressupostos de fato da incidência”, fatos imponíveis, ou melhor, tributáveis”. Já as fontes formais, prossegue o preclaro doutrinador, são também chamadas de formas de expressão do direito, sendo os modos de exteriorização do direito, os atos normativos pelos quais o Direito cria corpo e nasce para o mundo jurídico. (NOGUEIRA, 1995 *apud* SABBAG, 2014 p. 592)

Assim, as fontes reais, ou materiais, estão relacionadas a fatos que existem na nossa sociedade nos quais há valores econômicos relevantes para o Direito. As fontes materiais são, portanto, fatos históricos considerados suficientemente impactantes a ponto de influenciarem, de algum modo, a forma de se pensar a própria ciência do Direito.

Já as fontes formais tornam viável a aplicação do Direito, permitindo que o Estado arrecade e impondo que o contribuinte pague suas obrigações tributárias em dia (SABBAG, 2014). As principais fontes formais no Direito Tributário encontram-se ordenadas da seguinte forma:

• Constituição Federal

• Emenda à Constituição Federal

• Lei ordinária

• Decreto

• Lei delegada

• Medida provisória

• Decreto legislativo

• Resolução

• Tratados e convenções internacionais

• Lei complementar

Conforme já mencionamos, as fontes formais principais existem quando há uma nova relação do Estado com o contribuinte: quando existe mudança ou inovação da lei.

Para que você diferencie melhor as leis complementares das leis ordinárias, observe a Figura 3.2:

Figura 3.2 – Leis complementares versus leis ordinárias

Fonte: Elaborada pelo autor (2019).

**3.3.2 As medidas provisórias**

Nossa Constituição Federal de 1988, em seu art. 62, incluiu a medida provisória em substituição ao decreto-lei.

As medidas devem ser utilizadas em situações de relevância e urgência. Elas são um instrumento jurídico excepcional para fatos que necessitam de uma rápida resposta do Estado e que não podem esperar o demorado processo legislativo.

A medida provisória possui eficácia até posterior lei que venha a revogá-la. Ao contrário do decreto-lei da Constituição anterior, não tem um rol definido e restrito de matérias, o que permite que intervenha em diversos campos de atuação. Possui a mesma hierarquia de uma lei ordinária, com igual força, mas não tem competência para lidar com matérias que reclamam outros tipos normativos (AMARO, 2016).

Nossa doutrina discutiu amplamente se as medidas provisórias teriam cabimento em questões tributárias, especificamente no tocante à criação ou ao aumento de tributo. No ano de 2001, com a Emenda Constitucional n. 32, foi acordado que as medidas podem ser adotadas em matérias da área, para instituir ou majorar tributos, mas sempre observando o princípio da anterioridade, o que significa que passam a vigorar no exercício financeiro seguinte, desde que sejam convertidas em lei até o último dia do ano em que foram publicadas.

Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional.

[...]

§ 2º Medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos [...] só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada. (BRASIL, 2001)

**3.3.3 Os tratados e convenções internacionais**

O art. 98 do Código Tributário Nacional prevê que os tratados e as convenções internacionais revoguem ou modifiquem a legislação tributária interna. Para o Supremo Tribunal Federal, não existe revogação, mas sim a ineficácia da lei interna perante um tratado internacional que o Brasil esteja celebrando com outro país. Então, existe a supremacia do tratado perante algum conflito existente com nossa legislação tributária interna.

Veja, por exemplo, que Brasil e Argentina recentemente (em setembro de 2019) firmaram um tratado de livre comércio de automóveis (ou seja, sem incidência de tributos) entre eles (GAIER; AYRES, 2019). Nesse caso, as leis de importação e exportação, dispondo do contrário, tornam-se ineficazes e são invalidadas.

Os tratados internacionais possuem grande atuação no campo tributário. Como mecanismos para evitar a dupla tributação, visando impulsionar a economia, reduzem ou excluem custos tributários que impactam o comércio internacional.

**3.3.4 As resoluções e os decretos legislativos**

O **decreto legislativo** é o instrumento legal utilizado para regular matérias de competência exclusiva do Congresso Nacional. Geralmente, possui efeitos externos ao Congresso, como reconhecer os convênios celebrados pelos entes da Federação no tocante a questões tributárias. Trata-se de matéria cuja disciplina é firmada exclusivamente pelo Poder Legislativo, sem a sanção do Executivo.

As **resoluções**, produzidas pelo Senado Federal ou pelo Congresso Nacional, equivalem-se às leis ordinárias e possuem força de norma jurídica. Embora não sejam leis em sentido estrito, elas possuem força de lei e são utilizadas para regular certos atos, como fixar alíquotas de tributos.

**3.3.5 Fontes formais do Direito Tributário**

Inseridas no art. 96 do Código Tributário Nacional, as fontes formais são vinculadas ao conjunto de normas no Direito Tributário, intituladas de “legislação tributária”.

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. (BRASIL, 1966)

Analisando atentamente o artigo, observamos que a “legislação tributária” é cláusula aberta porque abrange diversos instrumentos (SABBAG, 2014). Neste tópico, cabe diferenciarmos legislação tributária, disposta no art. 96 do Código Tributário Nacional, de lei tributária, prevista no art. 97 do mesmo documento.

**Legislação tributária:** é uma definição mais ampla e abrange normais legais e infralegais. Quando o Código Tributário Nacional utilizou essa expressão, quis trazer não somente o sentido formal de lei, mas também atos legislativos, como os decretos, portarias etc.

**Lei tributária:**

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

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

II – a majoração de tributos, ou sua redução [...]

III – a definição do fato gerador da obrigação tributária principal [...]

IV – a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo [...]

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. (BRASIL, 1966)

O art. 97, então, registra os elementos que estruturam as leis tributárias, considerados essenciais e que dão “corpo” a elas: alíquota, base de cálculo, sujeito passivo, multa e fato gerador.

Assim, pode-se dizer que a legislação traz algo mais amplo do que a lei tributária.

Para entender um pouco melhor as diferenças entre lei tributária e legislação tributária, veja a Figura 3.3 a seguir.

Figura 3.3 – Lei tributária versus legislação tributária

Fonte: Elaborada pelo autor (2019).

**Síntese**

Nesta terceira unidade da disciplina Direito Tributário, estudamos os componentes do Sistema Tributário Nacional e as fontes e competências tributárias. Para compreender como o Direito Tributário se materializa, você leu sobre as leis e os demais mecanismos que ditam os princípios para a cobrança de serviços e produtos para a manutenção do Estado.

Vimos que toda alteração legislativa, para que seja válida, deve ser feita a partir de um meio legal. Nossa legislação visa coibir abusos e, para proteger os interesses sociais dos cidadãos – mas sem privar o Estado de arrecadar o dinheiro necessário para custear suas despesas –, as atividades dos entes federativos devem contar com a prerrogativa da legalidade.

**INÍCIO DO SAIBA MAIS**

*Vacatio legis:* “expressão latina que significa vacância da lei, correspondendo ao período entre a data da publicação de uma lei e o início de sua vigência. Existe para que haja prazo de assimilação do conteúdo de uma nova lei e, durante tal vacância, continua vigorando a lei antiga. A *vacatio legis* vem expressa em artigo no final da lei da seguinte forma: ‘esta lei entra em vigor após decorridos (o número de) dias de sua publicação oficial’” (BRASIL, 2019).

**FIM DO SAIBA MAIS**

Na próxima unidade, trabalharemos em detalhes os tipos de impostos e estudaremos de perto os tributos federais, estaduais e municipais. Até logo.

**Referências**

AMARO, L. **Direito Tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2016.

BRASIL. [**Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966**.](http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/Viw_Identificacao/lei%205.172-1966?OpenDocument) Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, [2007]. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 4 out. 2019.

\_\_\_\_\_\_. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2016]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil\_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 4 out. 2019.

\_\_\_\_\_\_. **Emenda Constitucional n. 32, de 11 de setembro de 2001**. Altera dispositivos dos arts. 48, 57, 61, 62, 64, 66, 84, 88 e 246 da Constituição Federal, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2001. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc32.htm>. Acesso em: 4 out. 2019.

\_\_\_\_\_\_. Senado Federal. **Vacatio legis**. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/glossario-legislativo/vacatio-legis>. Acesso em: 17 nov. 2019.

GAIER, R. V.; AYRES, M. Acordo automotivo Brasil-Argentina prevê livre comércio em 2029. **Reuters**, Rio de Janeiro/Brasília, 6 set. 2019. Disponível em: <https://br.reuters.com/article/idBRKCN1VR2OY-OBRTP>. Acesso em: 4 out. 2019.

SABBAG, E. **Manual de direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva: 2014.

SENADO FEDERAL. **Saiba como conseguir a Constituição**. 10 abr. 2016. Twitter: @SenadoFederal. Disponível em: <https://twitter.com/SenadoFederal/status/719253674275377152/photo/1>. Acesso em: 17 nov. 2019.