

Coleção  
*Resumos* para  
**CONCURSOS**  
Organizadores  
Frederico Amado | Lucas Pavione

12

Fernanda Marques Cornélio

# Direito Tributário

9<sup>ª</sup> revista  
atualizada  
edição

2021

 EDITORA  
*Jus*PODIVM  
[www.editorajuspodivm.com.br](http://www.editorajuspodivm.com.br)

# LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA E HERMENÊUTICA DO DIREITO TRIBUTÁRIO

▲ **Leia a Lei:**

- Arts. 2º, 96 a 112, 144 CTN; arts. 49, I, 60, 62, §1º, III, 68, 69, 84, IV e VIII, 146, 146-A, 155, §1º, IV, 155, §2º, IV e V, “a” e “b”, 155, §6º, I, CF.

## 1. LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

Nos termos do art. 96 do CTN “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”. Entretanto, tal enumeração não é exaustiva.

Dispõe, por sua vez, o art. 2º do CTN: “O sistema tributário nacional é regido pelo disposto na Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965, em leis complementares, em resoluções do Senado Federal e, nos limites das respectivas competências, em leis federais, nas Constituições e em leis estaduais, e em leis municipais”.

Assim, a expressão “**legislação tributária**” abrange tanto as espécies contidas no art. 96 quanto no art. 2º, do CTN, englobando **todo ato normativo que verse sobre matéria tributária**.

E ato normativo pode ser entendido como toda norma geral e abstrata integrante do ordenamento jurídico nacional. Assim, integra a expressão “legislação tributária” desde a Constituição Federal a uma instrução normativa do chefe do Poder Executivo (ato infralegal).

Por sua vez, a expressão “lei tributária” é mais restrita, abrangendo, os atos expedidos pelo poder legislativo e, nos casos expressamente previstos na CF/88, pelo Poder Executivo, como as medidas provisórias e as leis delegadas.

A lei tributária regula situações e atos em que a proteção do contribuinte deve ser bem definida. Como por exemplo, a instituição de tributos, que, como visto, deverá ser sempre precedida de lei em sentido estrito (seja lei ordinária, lei complementar, lei delegada ou medida provisória), bem como as demais situações previstas no art. 97 do CTN, já visto (item 1.2 do capítulo 3).

### **1.1. Constituição Federal**

A Constituição Federal está no topo da pirâmide hierárquica dos atos normativos, da qual as demais normas retiram seu fundamento de validade, inclusive as próprias emendas constitucionais. Somente por meio de emendas constitucionais as normas contidas na CF podem ser alteradas.

Quanto ao direito tributário, o constituinte originário dedicou o Capítulo I (Do Sistema Tributário Nacional) do Título VI (Da Tributação e do Orçamento) à normatização dos preceitos constitucionais tributários, previstos nos artigos 145 a 162 do texto constitucional.

### **1.2. Emenda à Constituição Federal**

As emendas constitucionais são as normas que alteram o texto constitucional, que ao serem aprovadas e incorporadas ao texto da Carta Magna, passam a ter a mesma força normativa e hierarquia do texto constitucional pré-existente.

Esse poder de emenda está limitado pelas limitações constitucionais ao poder reformador, expressas no art. 60 da CF e implícitas (tema de direito constitucional). Dentre as limitações expressas, existem as cláusulas pétreas, previstas no §4º do art. 60 da CF, as quais não poderão ser suprimidas ou reduzidas por ação do poder reformador.

Entre as várias cláusulas pétreas previstas no texto constitucional, em tema de direito tributário, temos o princípio da anterioridade (garantia individual dos contribuintes), imunidade recíproca (garante o pacto federativo), dentre outras vistas no capítulo anterior.

### 1.3. Lei complementar

A lei complementar é uma das espécies normativas que disciplina a legislação tributária, nas matérias constitucionais que o constituinte atribuiu importância maior, pois possui um rito de aprovação bem mais rígido e dificultoso do que o previsto para a aprovação das leis ordinárias (art. 69, CF). Sendo mais difícil sua aprovação, é mais difícil também a sua alteração.

Só se exige lei complementar para as matérias cuja disciplina a CF expressamente faz tal exigência.

A CF prevê várias matérias de direito tributário para as quais a sua regulação exige a edição de lei complementar. As mais importantes estão contidas nos artigos 146 e 146-A da CF (leitura obrigatória).

Importante saber que atualmente a lei que estabelece normas gerais tributárias é o **Código Tributário Nacional**, recepcionado com *status* de **lei complementar** pelo ordenamento jurídico, uma vez que foi editada sob a vigência de Constituição que exigia lei ordinária. Entretanto, somente uma lei complementar (ou outra norma de hierarquia superior) poderá alterar o que consta no texto do CTN.

#### ▲ ATENÇÃO

Outros temas importantes a serem disciplinados em **lei complementar**, além dos previstos nos artigos 146 e 146-A, são a **instituição dos seguintes tributos**:  
**Imposto sobre grandes fortunas** (artigo 153, VII);  
**Impostos residuais** (artigo 154, I);  
**Empréstimos Compulsórios** (Artigo 148, I e II);  
**Contribuições Sociais residuais** (artigo 195, §4º).

### 1.4. Leis

Considerar-se-ão os atos normativos com “força de lei”, ou seja, com possibilidade de criar direitos e obrigações, inovando o ordenamento jurídico. Vejamos:

#### 1.4.1. Lei ordinária (lei em sentido estrito)

A **lei ordinária** é espécie normativa **residual**, ou seja, se o texto constitucional expressamente não exigir lei complementar, poderá ser utilizada a lei ordinária para regular a matéria.

A lei ordinária tem o papel primordial de **instituir tributos**, salvo nos casos que exigem lei complementar, vistos acima.

Conforme visto na análise do princípio da legalidade (item 1.2 do capítulo 3), a lei que instituir (criar) o tributo deverá prever: a) o fato gerador; b) o sujeito passivo; c) a base de cálculo e d) a alíquota do tributo. E, além desses elementos, está submetido à reserva legal, as matérias constantes no art. 97, CTN (item 1.2 do capítulo 3).

#### **1.4.2. Medida Provisória**

Relativamente ao direito tributário, essa espécie normativa poderá ser utilizada em todos aqueles temas que podem ser disciplinados por lei ordinária e desde que não sejam expressamente vedados pela CF.

Assim, o tributo que pode ser instituído por **lei ordinária (lei complementar não** – inciso III do §1º do artigo 62 da CF), também pode ser instituído por **Medida Provisória**, se houver **relevância e urgência**.

Foi tratada no item 1.4.3 do capítulo 3 ao qual remetemos.

#### **1.4.3. Lei delegada**

Editada **pelo Presidente da República, por delegação feita por Resolução do Congresso Nacional** (art. 68, CF), as leis delegadas podem, regra geral, tratar de todos os temas a serem tratados por meio de lei ordinária. A única limitação é a impossibilidade de regulação de temas conferidos expressamente às leis complementares.

Assim, as leis delegadas podem instituir e regular tributos, desde que obedeçam às limitações previstas no texto da CF/88. Para tanto, necessário resolução do Congresso Nacional autorizando a edição do ato, que deverá sempre indicar o conteúdo do ato a ser elaborado e os termos do exercício, não podendo ser livremente elaborado pelo Chefe do Poder Executivo.

Com a possibilidade de o chefe do poder executivo editar Medida Provisória, com “força de lei”, não se exigindo autorização do Congresso Nacional, a edição de lei delegada está em desuso.

#### **1.4.4. Decreto legislativo**

O Decreto Legislativo é ato de **competência exclusiva do Congresso Nacional**, não se sujeitando à sanção ou ao veto do Presidente da República (art. 59, VI, CF).

Em Direito Tributário, os Decretos Legislativos mais importantes são aqueles que **aprovam os tratados internacionais** firmados pelo Presidente da República e **disciplina as matérias reguladas por meio de medidas provisórias não convertidas em lei** (artigo 62, §3º e §11, da CF).

#### 1.4.5. Resolução do Senado Federal

Ato de competência do Senado Federal, também não se sujeita à sanção ou ao veto do Presidente da República.

Em direito tributário, as resoluções do Senado Federal são de grande importância, pois é a casa legislativa representante dos Estados-membros. Por essa razão, a CF atribui competência para o Senado Federal, mediante resolução, tratar de matérias afetas aos impostos estaduais. Vejamos:

IMPOSTO	RESOLUÇÃO DO SENADO FIXARÁ
<b>IPVA</b> (art. 155, §6º, I, CF)	As alíquotas <b>mínimas (resolução obrigatória)</b> .
<b>ITCMD</b> (art. 155, §1º, IV, CF)	As alíquotas <b>máximas (obrigatória)</b> .
<b>ICMS</b> (art. 155, §2º, IV e V, a e b, CF)	As alíquotas aplicáveis às <b>operações e prestações, interestaduais e de exportação</b> , mediante resolução de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros ( <b>obrigatória</b> ).  • <b>ATENÇÃO:</b> Essa a possibilidade de resolução do Senado <b>estabelecer alíquota de ICMS às operações e prestações de exportação não mais existe</b> , pois a EC 42/2003 passou a prever imunidade para as operações e prestações de exportação, mas a previsão constitucional não foi retirada.

<b>ICMS</b>  <b>(art. 155, §2º, IV e V, a e b, CF)</b>	As alíquotas <b>mínimas</b> nas operações <b>internas</b> , mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros ( <b>facultativa</b> ).
	As alíquotas <b>máximas</b> nas <b>operações internas para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados</b> , mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros ( <b>facultativa</b> ).

#### 1.4.6. Decreto-lei

**Não foi previsto** pela Constituição Federal de 1988, tendo sido substituído pelas medidas provisórias. Entretanto, por conta da **teoria da recepção**, ainda existem matérias tributárias regidas por decretos-leis ainda em vigor. Como, por exemplo, o Decreto-Lei nº 37/1966, que regula muitas normas sobre o Imposto de Importação; Decretos-Lei que disciplinam o IPI, como o Decreto-Lei nº 34/1966; Decreto-Lei 288/1967, que regula a Zona Franca de Manaus.

### 1.5. Tratados e convenções internacionais

São acordos bilaterais ou multilaterais de vontades expressadas por **Estados soberanos ou organismos internacionais**, com o objetivo de produzir efeitos jurídicos no plano internacional, visando regular determinado tema de interesse comum.

No plano interno, **cabe privativamente ao Presidente da República** celebrar tratados internacionais, estando sujeitos a **referendo do Congresso Nacional**, conforme determinam os arts. 49, I, e 84, VIII, da CF. É necessária a expedição de decreto legislativo pelo Congresso Nacional para que adquira *status* de lei no ordenamento jurídico interno.

Os tratados e convenções internacionais em matéria tributária têm por função, principalmente, **evitar a bitributação internacional e a evasão de divisas** por partes dos membros celebrantes do acordo. Os principais tributos sobre os quais versam os tratados são os impostos de importação (II) e exportação (IE) e o imposto de renda (IR).

O art. 98 do CTN afirma que “*os tratados e convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha*”.

Muito embora o dispositivo mencionado afirme que os tratados e convenções internacionais “**revogam**” ou “**modificam**” a legislação tributária interna, o entendimento da doutrina é que tal dispositivo deve ser interpretado no sentido de que **os tratados internacionais prevalecem sobre a legislação interna**, por tratar-se de **regra especial**, sem, no entanto, revogá-la, e serão observados pelas normas infraconstitucionais que lhes sobrevenham.

Assim, se houver uma revogação interna do tratado (denúncia), a legislação tributária anterior retorna imediatamente a sua vigência, pois os tratados, na verdade, apenas **suspendem ou modificam a legislação interna com eles incompatíveis**.

De acordo com a jurisprudência do STF (ADIMC 1.480), um tratado internacional não poderá ir de encontro ao que prevê a CF e, quando incorporado ao direito interno, adquire **posição hierárquica de lei ordinária** (exceto tratado que verse sobre direitos humanos – *status* de norma constitucional – §3º do art. 5º da CF).

Ademais, entende a Suprema Corte que os tratados não podem regular matéria reservada constitucionalmente à lei complementar, já que a CF expressamente designa as matérias que competem a essa espécie normativa, não podendo ser reguladas por lei ordinária (*status* dos tratados internacionais), como visto (RE 80.004/SE).

Por fim, cumpre registrar que os tratados internacionais tributários têm força negativa, ou seja, têm efeito limitador das normas tributárias internas, restringindo e jamais ampliando as hipóteses de incidência tributária. Assim, não podem criar tributos ou ampliar a incidência tributária, pois deve existir inicialmente previsão no direito tributário interno.

## 1.6. Decretos

Nos termos do art. 84, IV da CF, compete privativamente ao Presidente da República expedir decretos e regulamentos para fiel execução das leis. Assim, têm como função regular as leis das quais retiram seu fundamento de validade.

O **fundamento de validade direto do decreto é a lei**, e não a Constituição.

No mesmo sentido prevê o art. 99 do CTN que “*o conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas nesta Lei*”.

Em direito tributário não há decreto autônomo, não podendo tal ato normativo ir além ou ir contra a lei.

Vejamos importantes aplicações do decreto no âmbito tributário:

**Alterar as alíquotas dos tributos que são exceções ao princípio da legalidade tributária** (II, IE, IPI, IOF, CIDE-Combustíveis e o ICMS Monofásico). O decreto atuará dentro dos limites estabelecidos em lei, que determinará os limites mínimos e máximos nos quais as alíquotas poderão ser alteradas (reduzidas e restabelecidas).

Instituir os **regulamentos relativos aos tributos dos entes federativos**, em especial aos impostos (RIR, RIPI, RICMS, RISS, ente outros). O decreto, instituindo o regulamento, tratará de disposições detalhadas sobre o tributo, como, por exemplo, documentos fiscais, livros fiscais, dentre outros temas.

Veicular **normas não submetidas ao regramento de lei, as quais podem ser reguladas por atos infralegais**, como os decretos. Nesses casos, cabe ao Decreto instituir, por exemplo, obrigações acessórias relativas aos tributos, uma vez que esse tipo de obrigação não está sujeito ao princípio da legalidade.

Fixar e alterar **prazo para pagamento de tributo e a atualização da base de cálculo dos tributos**.

### 1.7. Normas complementares

As normas complementares, assim como os decretos, são fontes formais secundárias do direito tributário. Não podem inovar no mundo jurídico, regulando e detalhando situações já previstas em lei.

De acordo com o art. 100 do CTN, são normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

- I. os **atos normativos** expedidos pelas **autoridades administrativas**: aqueles expedidos pelas autoridades do Poder Executivo,

para auxiliar seus destinatários com a fiel aplicação da lei, dos tratados ou dos decretos que regulam, como por exemplo, portarias, instruções normativas, pareceres normativos, ordens de serviço, entre outros.

- II. as **decisões** dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição **administrativa**, a que a lei atribua **eficácia normativa**: ocorre quando a lei atribui às decisões dos órgãos julgadores administrativos eficácia normativa, mas que sempre podem ser alteradas pelo Poder Judiciário.
- III. as **práticas reiteradamente** observadas pelas **autoridades** administrativas: trata da possibilidade da praxe administrativa, ou usos e costumes administrativos, vincular o fisco quando este vem interpretando uma determinada matéria tributária de uma forma. Admite-se apenas os usos e costumes **meramente interpretativos**, que não impliquem em inovação em matérias sujeitas a reserva legal.
- IV. os **convênios** que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios: trata dos convênios de colaboração ou de cooperação firmados para o aprimoramento da arrecadação e fiscalização tributária, ou ainda para a troca de informações e uniformização de cumprimento de obrigações acessórias pelos contribuintes.

Nos termos do parágrafo único do mencionado art. 100 do CTN, a observância das normas referidas **exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.**

Dessa forma, os contribuintes que seguirem as normas expedidas pela própria administração pública não poderão ser penalizados em razão da mudança de entendimento ou de procedimentos por esta adotados, inclusive em relação aos costumes.

Entretanto, a falta de pagamento de tributo devido em razão de mudança de entendimento não dispensa o seu pagamento em nenhuma situação, apenas as penalidades devidas em razão da falta de pagamento ao tempo da obrigação é que são dispensadas, além dos juros de mora e a atualização do valor monetário.

## 2. VIGÊNCIA E APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

### 2.1. Vigência da legislação tributária

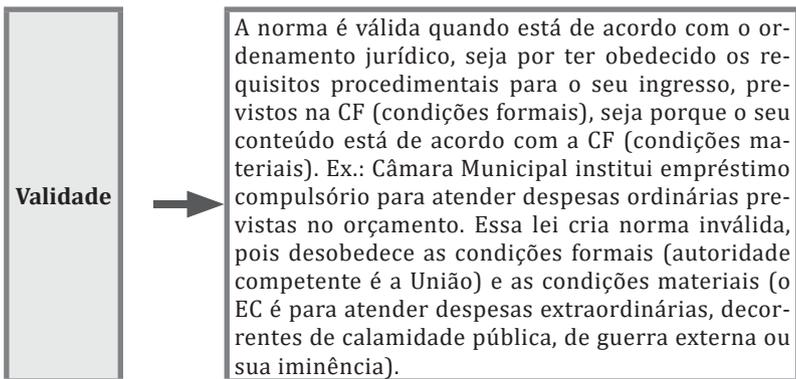
Nos termos do art. 101 do CTN “**A vigência, no espaço e no tempo, da legislação tributária rege-se pelas disposições legais aplicáveis às normas jurídicas em geral, ressalvado o previsto neste Capítulo**”.

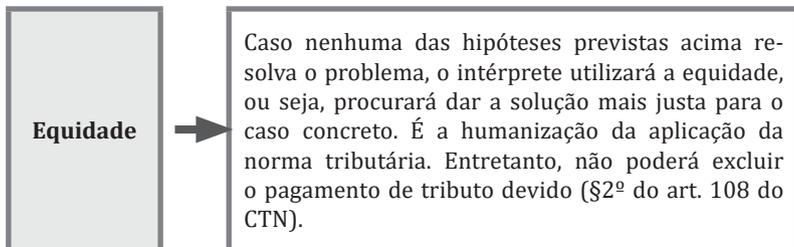
Assim, não existindo disposição em contrário, a vigência da legislação tributária segue as regras da **Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (antes denominada Lei de Introdução ao Código Civil – Decreto-Lei nº 4.567/1942 – art. 1º) e da Lei Complementar nº 95/98 (art. 8º)**, ou seja, entra em vigor na data nela indicada ou quarenta e cinco dias após a sua publicação.

Por sua vez, o art. 103 do CTN prevê as seguintes regras de vigência das normas complementares, salvo disposição em contrário:

Norma Complementar	Vigência
<b>atos normativos</b> expedidos pelas autoridades administrativas	data da sua publicação
<b>Decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa</b> , a que a lei atribua eficácia normativa	30 (trinta) dias após a data da sua publicação
<b>Convênios</b> que entre si celebrarem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios	Na data neles prevista

Muitos confundem os conceitos de **validade, vigência e eficácia** da norma jurídica. Vejamos a diferença:





▲ **ATENÇÃO**

- 1) *Apenas se utiliza a integração quando a norma não prevê o suficiente para adequar uma determinada situação jurídica tributária. Prevista expressamente a situação na norma, não há que se falar em emprego da integração;*
- 2) *O emprego dos institutos acima devem ser utilizados na ordem em que aparecem, não sendo de livre escolha pelo intérprete da lei.*

#### 4. TÓPICO-SÍNTESE

<b>TÓPICO-SÍNTESE:</b> <b>Legislação Tributária e Hermenêutica do Direito Tributário</b>	
<b>Legislação tributária</b>	<p>Abrange todo ato normativo que verse sobre matéria tributária, contido tanto no art. 96 quanto no art. 2º, do CTN. Foram vistos:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Constituição Federal;</li> <li>- Emenda à Constituição Federal;</li> <li>- Lei Complementar;</li> <li>- Leis: Lei ordinária (lei em sentido estrito), Medida Provisória, Lei Delegada, Decreto Legislativo, Resolução do Senado Federal, Decreto-Lei;</li> <li>- Tratados e convenções internacionais;</li> <li>- Decretos;</li> <li>- Normas complementares.</li> </ul>