

eletrônico



## Aula 00

Direito Tributário p/ OAB 1ª Fase XXV Exame - Com videoaulas

Professor: Rodrigo Martins

**AULA 00: ATIVIDADE FINANCEIRA DO ESTADO, INTRODUÇÃO AO  
DIREITO TRIBUTÁRIO E FONTES DO DIREITO TRIBUTÁRIO****APRESENTAÇÃO DO CURSO E DA METODOLOGIA**

Fala G-A-L-E-R-A!

É uma imensa alegria trazer para vocês mais este curso de Direito Tributário voltado para a **1ª Fase do XXV Exame da Ordem dos Advogados do Brasil**.

Pessoal! Este curso foi pensado e desenvolvido com um único propósito: contribuir para a sua tão sonhada aprovação!

Nós sabemos o tamanho do desafio, principalmente porque a FGV vem intensificando o grau de dificuldade a cada prova.

Mas nós também sabemos que não tem segredo!

Há uma forma simples e já conhecida por todos para superar qualquer desafio: preparar-se!

Se você se preparar, irá passar! Não tem erro!

E nossa função é justamente esta: ajudar você a se preparar e BEM, trazendo tudo aquilo que é essencial!

Por isso o nosso curso foi pensado da seguinte forma:

- a) Apresentamos a teoria do Direito Tributário de forma resumida e simplificada, com especial enfoque nos principais temas já exigidos pela FGV, segundo levantamentos estatísticos por nós realizados.** Seleccionamos e trouxemos para você somente aquilo que é essencial. Por isso você irá perceber que nos aprofundamos mais em alguns temas e menos em outros, pois sabemos – muito bem – que o tempo é curto, que a matéria é extensa e que você tem outras disciplinas para estudar.

- b)** Mas, como além de estudar também é muito importante praticar, **trouxemos todas as questões até hoje cobradas pela FGV nos Exames de Ordem! E não é só: também trouxemos as questões de exames anteriores à FGV, isto é, quando a prova ainda não era realizada por essa banca.**
- c)** E se mesmo assim houver dúvidas,  **você poderá entrar em contato diretamente comigo através do nosso portal no Fórum de Dúvidas.**

Pois bem. Por que estruturamos o curso dessa forma?

O conteúdo da nossa disciplina é extenso e, além do Direito Tributário, sabemos que vocês têm outras disciplinas igualmente importantes para estudar.

Por isso resumimos ao máximo a nossa matéria.

Mas é preciso ler pessoal! Leiam **no mínimo** este nosso resumo! Leiam tudo o que o seu tempo permitir, até mesmo porque a leitura exercita a "musculatura" do cérebro, deixando você mais preparado para a maratona no dia da prova!

De fato, a prova do Exame da OAB é extensa, exigindo um grande nível de concentração ao longo das suas 5 horas de duração.

Se você estiver "treinado" para essa maratona de leitura e reflexão, não irá "cansar" e nem se dispersar!

Pois bem. Além de aprender, é preciso aplicar o que você aprendeu!

Principalmente porque a FGV tem um estilo bastante peculiar de cobrança das matérias: muitas questões são apresentadas na forma de casos práticos, que exigem, portanto, além do conhecimento teórico, uma adequada interpretação voltada à aplicação prática dos conceitos. E isso só se aprende fazendo!

Ademais, ao responder as questões você irá "conhecer" a banca examinadora, o que "gostam" de cobrar, seu estilo, suas "pegadinhas" etc.

Sem dizer que o treino nos deixa muito mais tranquilos para o dia da prova!

Como até mesmo aqueles alunos mais preparados ainda ficam com algumas dúvidas, vocês poderão entrar em contato diretamente comigo a qualquer momento por meio do nosso portal, no Fórum de Dúvidas, para esclarecê-las, pedir dicas, orientações etc.

**CRONOGRAMA DE AULAS**

Vejamos o cronograma de disponibilização das nossas aulas:

<b>AULA</b>	<b>CONTEÚDO</b>	<b>DATA</b>
Aula 00	Atividade financeira do Estado e introdução ao Direito Tributário Fontes do Direito Tributário (legislação tributária)	01/12/2017
Aula 01	Conceito de tributo Espécies tributárias	08/12/2017
Aula 02	Competência tributária e suas características Limitações ao poder de tributar: Princípios de Direito Tributário Limitações ao poder de tributar: Imunidades tributárias	15/12/2017
Aula 03	Vigência, aplicação, interpretação e integração da legislação tributária Obrigação tributária (principal e acessória) Crédito tributário e modalidades de lançamentos	22/12/2017
Aula 04	Sujeição ativa tributária Domicílio, sujeição passiva e responsabilidade tributária	29/12/2017
Aula 05	Suspensão da exigibilidade do crédito tributário Extinção do crédito tributário	05/01/2018
Aula 06	Exclusão do crédito tributário (isenção e anistia) Garantias e privilégios do crédito tributário Administração tributária (fiscalização, Dívida Ativa e certidões tributárias)	12/01/2018
Aula 07	Impostos e principais contribuições federais	19/01/2018
Aula 08	Impostos estaduais Impostos municipais	26/01/2018
Aula 09	SIMPLES Nacional Repartição de receitas tributárias	02/02/2018
Aula 10	Principais aspectos de direito processual tributário	09/02/2018

Como vocês já sabem, **o nosso curso em PDF é complementado com vídeoaulas**, por meio das quais serão abordados os pontos essenciais da matéria, seja pela apresentação da teoria ou pela análise – ou resolução – de questões de provas anteriores.

## APRESENTAÇÃO DO PROFESSOR

Agora, por fim, deixem eu me apresentar:

Meu nome é **RODRIGO MARTINS**. Sou Mestre em Direito Tributário pela PUC/SP - Pontifícia Universidade de São Paulo, especialista em Direito Tributário e Processual Tributário pela EPD - Escola Paulista de Direito e tenho MBA em Administração Pública pela Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras - FIPECAFI, órgão de apoio institucional da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo - FEA/USP. Fui fiscal de tributos municipais do Município de São Bernardo do Campo/SP no período compreendido entre os anos de 2006 e 2014, quando também desempenhei a função de Juiz do Conselho de Tributos e Multas (órgão de julgamento, em 2ª instância administrativa, de recursos interpostos por contribuintes e que versam sobre questões fiscais e tributárias). Atualmente sou advogado e consultor jurídico na área de Direito Tributário. No momento também exerço a função de Assessor na Secretaria de Finanças do Município de São Bernardo do Campo/SP. Sou professor de Direito Material Tributário, Direito Processual Tributário e de Prática Jurídica Tributária em alguns cursos de graduação, pós-graduação ("lato sensu") e preparatório para concursos públicos. Também sou avaliador em bancas de concurso público para a disciplina de Direito Tributário.

Muito prazer em conhecê-los(as)!

Pois bem pessoa! Deixarei abaixo os meus contatos para quaisquer dúvidas ou sugestões:



[rodrigodireitotributario@gmail.com](mailto:rodrigodireitotributario@gmail.com)



[Fórum de Dúvidas do Portal do Aluno](#)

Entrem em contato sempre que precisarem! Será um imenso prazer orientá-los(as) da melhor forma possível nesta caminhada que iniciamos hoje.

Vamos aos estudos pessoal!

**Prof. Rodrigo Martins**

## 1. A ATIVIDADE FINANCEIRA DO ESTADO

A todos nós é ensinado, nos bancos da faculdade, que o Estado existe para a consecução do bem comum, isto é, para atender aos interesses coletivos, promovendo, no atual estágio, a justiça social.

Essa finalidade do Estado "salta aos olhos", inclusive, logo em um dos primeiros dispositivos da Constituição Federal:

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Ao mesmo tempo em que o Constituinte estipulou tais objetivos, também estipulou a forma de custeio das atividades dos quais devem ser implementados.

De fato, como o Estado (em sentido amplo, isto é, União, Estados, Distrito Federal e Municípios) construirá uma sociedade livre, justa e solidária, garantirá o desenvolvimento nacional, erradicará a pobreza e a marginalização, reduzirá as desigualdades sociais e regionais e promoverá o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação, sem dinheiro?

Portanto, o Estado precisa de dinheiro para cumprir tais objetivos.

Pois bem. A doutrina de Direito Financeiro ensina que há duas formas de o Estado conseguir o dinheiro: através das chamadas receitas originárias ou através das chamadas receitas derivadas.

As receitas originárias são auferidas, em síntese, com base na exploração do patrimônio do Estado.

Assim, são receitas originárias a renda advinda de aluguéis, da atividade de empresas estatais etc.

De outro lado, as receitas derivadas têm origem no patrimônio do particular e entram nos cofres públicos por meio de coação – lícita – ao indivíduo.

A lei determina, nesse caso, a transferência de patrimônio do particular para o Estado.

O Estado pode exigir essa transferência patrimonial, portanto, com base no poder de império que lhe é conferido pelo próprio povo (todo Poder emana do povo).

Pois bem. Dentre outras, os tributos são espécies de receitas derivadas, pois, efetivamente, constituem transferência lícita – posto que prevista em lei – de patrimônio de particular para o Estado sob a égide do regime jurídico de direito público.

O Direito Financeiro é, portanto, sistematizador de toda essa atividade financeira do Estado.

O Direito Tributário já esteve incluído no Direito Financeiro, isto é, já foi uma subdivisão do Direito Financeiro, já que na atividade financeira do Estado inclui-se a tributação como fonte de receitas públicas, conforme acima visto.

## **2. INTRODUÇÃO AO DIREITO TRIBUTÁRIO**

A partir da década de 60 ocorreu, no Brasil, um acentuado desenvolvimento da disciplina atinente aos tributos, de modo que o Direito Tributário se “descolou” do direito financeiro, ganhando, assim, autonomia.

Contudo, essa autonomia é relativa, posto que meramente didática, científica e legislativa, já que – sabemos – inexistente ramo do Direito totalmente autônomo e independente.

O direito é um **sistema uno e indivisível**, tal qual concebido por Kelsen (Pirâmide de Kelsen), de modo que todas as suas normas se intercomunicam, inexistindo, por isso, ramo totalmente autônomo do Direito.

Assim, foi a partir da década de 60 o Direito Tributário passou a ser estudado e sistematizado de forma autônoma, apesar de pertencer ao “todo uno e indivisível” que é o Direito.

Apesar dessa autonomia didática, o Direito Tributário é caracterizado por relaciona-se de forma muito acentuada com quase todos os demais ramos do Direito, tanto que há quem o defina como “direito de sobreposição” (Geraldo Ataliba).

De fato, conforme veremos ao longo do nosso curso, todos os outros ramos do Direito têm relações com o Direito Tributário: o direito constitucional,

o Direito Civil, o direito administrativo, o direito financeiro, o direito comercial, o direito penal, o direito internacional etc.

**Por exemplo:** o Direito Tributário prescreve que sobre a propriedade de bem imóvel na área urbana do Município deve incidir o IPTU. Apesar de ser uma norma de Direito Tributário, o conceito de propriedade para fins de aplicação do dispositivo é dado pelo Direito Civil (daí um exemplo de relação entre o Direito Tributário e o Direito Civil). Ainda, no mesmo exemplo, será a legislação urbanística do Município quem definirá a área urbana (daí um exemplo de relação entre o Direito Tributário e o Direito Urbanístico).

O Direito Tributário se relaciona, portanto, com os outros ramos do direito, neles buscando os conceitos e institutos jurídicos necessários para a aplicação da legislação tributária.

Importa mencionar, por oportuno, que o Direito Tributário não pode alterar esses conceitos dados pelos outros ramos do direito, nos termos do art. 110 do CTN, conforme estudaremos com mais detalhamento adiante.

Pois bem. À luz daquela dicotomia que divide o Direito entre público e privado, o Direito Tributário pertence ao ramo do direito público.

Há, portanto, no Direito Tributário, preponderância do interesse público, fazendo com que suas normas sejam cogentes e inderrogáveis pela vontade dos sujeitos da relação jurídico-tributária.

Isso significa que as normas tributárias e os efeitos jurídicos decorrentes da aplicação dessas normas não podem ser alteradas com base na autonomia da vontade. O particular não tem autonomia para alterar normas e efeitos normativos relativos ao Direito Tributário.

Dessa forma, acaso pratique o fato gerador, o sujeito passivo deverá recolher o tributo, sendo irrelevante a sua vontade.

O Direito Tributário, portanto, é um ramo didaticamente autônomo do Direito Público que pode ser definido como a disciplina jurídica dos tributos, consistente no conjunto de princípios e regras reguladoras da criação, arrecadação e fiscalização das prestações de natureza tributária.

Esse é o objeto do nosso estudo, do qual passaremos a nos ocupar em seguida.

### **3. FONTES DO DIREITO TRIBUTÁRIO**

Conforme veremos adiante com maior detalhamento (quando estudarmos os Princípios de Direito Tributário), nossa disciplina de estudo – o

próprio Direito Tributário – é regido, dentre outros, pelo Princípio da Legalidade estrita, ou simplesmente Princípio da Legalidade ou da reserva de Lei (previsto no art. 150, inciso I, da Constituição Federal de 1988), que norteia toda a atividade tributária do Estado (quando mencionamos Estado, é sempre em sentido amplo, compreendendo, portanto, a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal).

Contudo, além da lei em sentido estrito (que, para nós do Direito Tributário, corresponde à Lei Ordinária, como, por exemplo, a lei federal nº “X”, a lei estadual nº “y”, a lei municipal nº “Z”), o Sistema Tributário é constituído – atenção, e muito – por outros tipos de normas além da Lei Ordinária em sentido estrito.

Cada tipo de norma que compõe o Sistema Tributário, como a Constituição Federal, a Lei Ordinária, o decreto etc. tem uma função diferente.

Já explicamos acima que nenhum tributo pode ser instituído ou majorado (isto é, aumentado) senão por meio de lei em sentido estrito (Princípio da Legalidade estrita que está previsto no art. 150, inciso I, da Constituição Federal de 1988, importa reiterar):

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

Contudo, esse tipo de lei indicada na Constituição Federal (lei em sentido estrito, por meio da qual deve ser instituído o tributo) não é o único tipo de norma constante no Sistema Tributário!

O próprio artigo 150 acima transcrito, por exemplo, vem disciplinar o Direito Tributário (isto é, é uma regra de Direito Tributário) e não é lei em sentido estrito!

Sabemos que é, em verdade, uma norma de natureza Constitucional.

Por isso temos como objetivo, neste item de estudo, compreender (i) de onde emanam, isto é, de onde vêm as normas que disciplinam a atividade tributária, (ii) de que tipos são essas normas e (iii) – principalmente – quais as suas finalidades.

**Atenção:** é imprescindível saber (i) quais os tipos de normas tributárias, (ii) quem pode produzi-las e (iii), principalmente, quais as suas funções no Direito Tributário, pois, se não soubermos isso, teremos grandes dificuldades para sistematizar o nosso objeto de estudo (Direito Tributário) e, por consequência, para identificar e compreender determinados vícios de

inconstitucionalidade ou de ilegalidade que podem ser exigidos no Exame da Ordem dos Advogados do Brasil!

Portanto, dominem o tema.

Pois bem. O tema "fontes do Direito Tributário" é abordado de diversas formas pela doutrina, com diferentes classificações que nem sempre coincidem de autor para autor.

Já sabemos que as divergências doutrinárias são comuns em qualquer ciência, e justamente por isso não poderia ser diferente na Ciência do Direito.

E é muito fácil explicar porque as divergências ocorrem: se dois autores partirem de premissas (pontos de partida do raciocínio) diferentes, não raras vezes chegarão a conclusões diferentes!

Então não se espantem com essas divergências acaso se depararem com elas.

Com todo respeito aos autores e às suas diferentes classificações sobre as "fontes do Direito Tributário", vamos nos permitir sintetizar aquilo que nos interessa para a principal finalidade do nosso estudo, que é a aprovação no Exame da Ordem dos Advogados do Brasil!

Nesse sentido, nos permitimos simplificar e explicar que as fontes do Direito Tributário podem ser classificadas em fontes materiais e fontes formais.

As fontes materiais referem-se aos órgãos que detêm competência para emanar – isto é, para produzir – normas de Direito Tributário.

Quando afirmamos que essas fontes materiais detêm competência para produzir normas de Direito Tributário, estamos afirmando que elas podem criar obrigações de pagar tributo! Podem criar tributo! Isto é, podem "innovar" no Sistema do Direito Tributário mediante a criação de normas que obrigam ao pagamento de tributos.

No caso do Direito Tributário, são fontes materiais a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Pensem comigo: se a fonte material é aquela que pode criar tributo, e se tributo só pode ser criado por meio de lei (artigo 150, inciso I, da Constituição Federal de 1988), então para ser fonte material precisa ter, necessariamente, competência legislativa, isto é, precisa poder legislar!

E quem detém competência legislativa segundo a Constituição Federal de 1988?

Oras, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios!

Eles, só eles, podem expedir leis em sentido estrito criando tributo (que, para nós do Direito Tributário, corresponde à Lei Ordinária, como, por exemplo, a lei federal nº "X", a lei estadual nº "Y", a lei municipal nº "Z").

Então, por deterem competência legislativa, essas pessoas políticas são consideradas fontes materiais do Direito Tributário!

Vistas as fontes matérias, vejamos, agora, às fontes formais do Direito Tributário.

As fontes formais referem-se à forma pela qual a fonte material se manifesta.

Estamos nos referindo, portanto, ao produto! Que tipo de produto normativo aquelas fontes materiais produzem?

O produto será a fonte formal.

**Portanto, atenção:** as fontes materiais (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) produzem normas tributárias, e as normas que elas produzem (produto) são aquilo que a doutrina chama de fonte formal!

Pois bem. As diferentes fontes formais têm diferentes finalidades no Direito Tributário, isto é, servem para diferentes propósitos.

Todas elas são muito importantes, mas, como afirmado, têm diferentes funções.

**Só para exemplificar:** se é função da lei em sentido estrito (Lei Ordinária) criar tributos (conforme determinado pelo artigo 150, Inciso I, da Constituição Federal de 1988, conforme veremos com maior detalhamento quando estudarmos Princípios do Direito Tributário), não pode então, um decreto, cuja finalidade é, em regra, somente e tão somente regulamentar a lei, fazê-lo, isto é, não pode um decreto criar tributo.

**Atenção:** aquilo que é matéria de lei não pode ser disciplinado por decreto.

Vejamos, então, cada uma das principais fontes formais. Ao estudarmos cada uma delas essa questão das suas finalidades ficará mais clara.

Pois bem. São fontes formais:

### 3.1) A Constituição Federal de 1988

Os artigos 145 a 156 da Constituição Federal de 1988 tratam diretamente da tributação.

A constituição federal – obviamente – é a mais importante fonte formal do Direito Tributário.

De fato, se pensarmos na Pirâmide de Kelsen e que no seu topo está a Constituição Federal, que dá fundamento de validade a todo o Sistema Normativo, então não chegaremos à outra conclusão senão ser a Constituição a fonte formal mais importante do Direito.

E como nos ensina a Teoria Geral do Direito: se alguma norma abaixo da Constituição Federal estiver em desconformidade com o seu texto (regras e princípios), então essa norma será considerada inconstitucional.

**Atenção:** essa noção de conformidade ou não das normas tributárias infraconstitucionais com as normas tributárias de natureza constitucional é fundamental à compreensão do fenômeno jurídico-tributário!

Pois bem. Sendo a Constituição Federal a fonte formal mais importante do Direito Tributário, quais são, então, as principais funções de seus dispositivos no que tange ao referido ramo do direito (Direito Tributário)?

**Atenção:** de forma sintética, pode-se afirmar que a Constituição Federal (i) dá competências tributárias e, ao mesmo tempo, (ii) coloca limites ao exercício das competências dadas.

É como se a Constituição Federal de 1988 “desse com uma mão e segurasse com a outra”!

De fato, a Constituição Federal distribui competências tributárias para aquelas quatro pessoas políticas (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), como se dissesse: “União, você pode instituir os seguintes tributos (II, IE, IR, IPI etc.)”; “Estados, vocês, por sua vez, podem instituir esses (ICMS, ITCMD, IPVA, etc.)”; “Municípios, para vocês eu distribuo esses (IPTU, ITBI, ISS etc.)” e etc.

Vamos visualizar: o artigo 145 da Constituição Federal distribui competências para a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituírem os seguintes tributos:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

- II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;
  - III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.
- (...).

Mais adiante, nos artigos 153, 155 e 156, a Constituição Federal tratou de distribuir a competência para criar impostos às quatro pessoas políticas a que nos referimos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), estipulando, de forma expressa, quais impostos cada uma pode criar:

No artigo 153 estipulou alguns impostos que a União pode instituir. Vejamos:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

- I - importação de produtos estrangeiros;
- II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
- III - renda e proventos de qualquer natureza;
- IV - produtos industrializados;
- V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;
- VI - propriedade territorial rural;
- VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

Reparem bem. É como se a Constituição Federal dissesse: “União, VOCÊ pode instituir estes impostos”.

Em seguida, no artigo 155, estipula os impostos de competência dos Estados e do Distrito Federal:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

- I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;
- II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;
- III - propriedade de veículos automotores.

Reparem novamente. Nesse caso, é como se a Constituição Federal dissesse: “Estados e Distrito Federal, vocês podem instituir estes impostos. Os da União não: aqueles são só dela”.

E da mesma forma foi feito em relação aos Municípios. Vejamos:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

Agora, no artigo 156, é como se a Constituição Federal dissesse: "Municípios, vocês podem instituir estes impostos. Aqueles que eu distribuí à União, aos Estados e ao Distrito Federal são deles! Os seus são estes".

É fácil visualizar, assim, que a Constituição Federal distribuiu as competências tributárias (poder para criar tributos) às pessoas políticas que compõem a Federação.

Essa é uma das principais funções da Constituição Federal no que tange à matéria tributária, mas não é a única.

De fato, conforme explicamos acima, ao mesmo tempo em que distribui essas competências a Constituição Federal também impõe limites à União, Estados, Distrito Federal e Municípios quanto ao exercício das competências conferidas.

Essas limitações à competência foram colocadas no texto constitucional na forma de princípios – Princípios Constitucionais de Direito Tributário – e na forma de Imunidades Tributárias.

Mais adiante estudaremos, em tópicos próprios, os Princípios Constitucionais de Direito Tributário e as Imunidades Tributárias.

Contudo, com a finalidade de ilustrar o que estamos explicando, vejamos, por exemplo, o artigo 150, incisos I e II, da Constituição Federal, que trazem limitações ao exercício da competência tributária (pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios) na forma de Princípios Constitucionais de Direito Tributário:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de

ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;  
(...).

O inciso I corresponde ao já conhecido Princípio da Legalidade Tributária (ou Princípio da Estrita Legalidade Tributária) e o inciso II corresponde, por sua vez, ao Princípio da Igualdade Tributária (ou Princípio da Isonomia Tributária).

Sabemos que há outros Princípios Constitucionais de Direito Tributário (que serão estudados adiante), mas vamos ficar só com esses dois para ilustrar o nosso raciocínio.

Pois bem. Usando o mesmo artifício de linguagem já empregado, é como se a Constituição Federal dissesse: “União, Estados, Distrito Federal e Municípios, vocês podem instituir estes impostos (artigos 153, 155 e 156), mas quando o fizerem devem obedecer ao Princípio da Legalidade (artigo 150, inciso i), isto é, devem criar seus impostos por meio de lei em sentido estrito, e devem tratar os contribuintes, quando forem legislar, com igualdade (artigo 150, inciso ii)”.

Porém, como já mencionamos, as limitações à competência tributária não vêm somente na forma de Princípios de Direito Tributário; elas – as limitações à competência tributária – também foram colocadas no texto constitucional na forma de Imunidades Tributárias.

Vejamos algumas imunidades:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

VI - instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

b) templos de qualquer culto;

(...).

A alínea “a” do inciso VI do artigo 150 em questão institui a imunidade tributária recíproca (ou imunidade recíproca) e a alínea “b” do mesmo dispositivo institui, por sua vez, a denominada imunidade dos templos de qualquer culto.

É importante esclarecer, assim como fizemos em relação aos Princípios Constitucionais de Direito Tributário, que há outras imunidades Tributárias no texto da Constituição Federal, às quais ainda não nos referimos (e que, reitera-se, serão oportunamente abordadas mais a frente), mas vamos ficar só com essas duas para ilustrar o nosso raciocínio.

Para não sair do artifício de linguagem já empregado e com o objetivo de complementá-lo, é como se a Constituição Federal nos dissesse: “União, Estados, Distrito Federal e Municípios, vocês podem instituir estes impostos (artigos 153, 155 e 156), mas quando o fizerem devem obedecer ao Princípio da Legalidade (artigo 150, inciso i), isto é, devem criar seus impostos através de lei em sentido estrito, e devem tratar os contribuintes, quando forem legislar, com igualdade (artigo 150, inciso ii), e também não podem cobrar impostos uns dos outros (artigo 150, inciso vi, alínea “a”) e nem dos templos de qualquer culto (artigo 150, inciso vi, alínea “b”)”.

Todo o acima exposto torna fácil visualizar o que estamos afirmando: no que concerne ao Direito Tributário, a Constituição Federal outorga, isto é, dá, confere, distribui competências, ao mesmo tempo em que coloca, isto é, institui, estipula limites ao exercício dessas competências por meio dos Princípios Constitucionais de Direito Tributário e das Imunidades Tributárias.

**Mas atenção:** ao lermos os artigos 145 a 156 da Constituição Federal de 1988, que tratam diretamente da tributação, verificaremos que algumas dessas regras (poucas) disciplinam questões que não são, em verdade, atribuição de competência ou limitação da competência.

Sim! De fato! É por isso que afirmamos acima que as principais funções – atenção, as principais, e não as únicas – das normas constitucionais de Direito Tributário são (i) dar competências tributárias e (ii) colocar limites ao exercício dessas competências.

Essas são, sim, as principais funções, mas não as únicas!

**Atenção:** além de compreender as principais funções dos dispositivos constitucionais no que tange à matéria tributária, é igualmente importante compreender o seguinte: **a Constituição Federal não cria tributo! Que isso fique bem claro!**

Os tributos, todos eles, não são criados pela Constituição Federal.

Em absoluto, a Constituição Federal não cria tributos!

Como afirmamos acima, as principais funções – mas não as únicas – das normas constitucionais de Direito Tributário são (i) dar competências tributárias e (ii) colocar limites ao exercício dessas competências.

A Constituição Federal não cria – no sentido de instituir – tributos.

### 3.2) Emenda Constitucional:

Sabemos que as Emendas Constitucionais são fruto (então, fontes formais do Direito Tributário) do Poder Constituinte Derivado, por meio das quais alteraram o texto constitucional.

Mas sabemos, também e principalmente, que a Constituição Federal não pode ser totalmente "alterada", pois há algumas cláusulas que, por determinação expressa do Constituinte Originário, não podem sofrer "alteração".

São as denominadas cláusulas pétreas, previstas no § 4º do artigo 60 da Constituição Federal de 1988:

Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:

(...)

§ 4º - Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

I - a forma federativa de Estado;

II - o voto direto, secreto, universal e periódico;

III - a separação dos Poderes;

IV - os direitos e garantias individuais.

(...).

No que tange ao Direito Tributário, nos importam as cláusulas pétreas que visam tutelar (i) o Princípio Federativo e (ii) os Direitos e Garantias Individuais.

Quanto à preservação do Princípio Federativo, tem-se que a autonomia financeira das pessoas que compõem a Federação (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) é garantidora das suas autonomias política e administrativa.

De fato, como subsistiriam a União, Estados, Distrito Federal e os Municípios se não tivessem recursos financeiros?

Pois bem. Considerando que as receitas advindas do recolhimento de tributos (receitas tributárias) são importantes – senão as mais importantes – fontes de receitas daquelas pessoas políticas, e considerando, também, que elas só podem instituir tributos – e conseqüentemente arrecadá-los – porque receberam competência tributária da Constituição Federal (conforme visto acima), qualquer tentativa de "alteração" dessas cláusulas – que atribuem competências tributárias – que implique, por conseqüência, supressão parcial ou total do poder de arrecadar tributos, poderá caracterizar atentado ao Princípio Federativo.

Dito de forma mais direta: a supressão parcial ou total das competências tributárias podem caracterizar um atentado ao Princípio Federativo se essas "alterações" vierem a "sufocar" financeiramente aquelas pessoas políticas, isto é, se as deixarem sem receitas tributárias.

Assim, desde que comprometa a viabilidade financeira das pessoas políticas, não pode haver "alterações" nas regras constitucionais que determinam as competências tributárias.

Os dispositivos constitucionais que distribuem as competências tributárias são considerados, nesse contexto, cláusulas pétreas!

De outro lado, também não poderão sofrer alterações – por meio de Emenda Constitucional – aqueles dispositivos que dispõem sobre direitos e garantias individuais.

Sabemos que a maior parte dos direitos e garantias individuais foram positivados nos diversos incisos do artigo 5º da Constituição Federal, mas o constituinte positivou outros em diferentes partes do texto constitucional.

Os Princípios Constitucionais de Direito Tributário (dos quais nos ocuparemos com mais detalhes adiante), devido protegerem o contribuinte em face do Estado (em sentido amplo) são considerados, justamente, nessa perspectiva, direitos e garantias individuais dos contribuintes!

Portanto, por serem considerados direitos e garantias individuais dos contribuintes, os Princípios Constitucionais de Direito Tributário recebem a qualificação de cláusulas pétreas, ficando conseqüentemente protegidos – por força do artigo 60, § 4º, inciso IV, da Constituição Federal – de "alterações" que possam lhes extinguir ou até mesmo suprimir.

O STF já teve a oportunidade de proferir uma importante decisão nesse sentido ao julgar a ADI nº 939/DF, cuja Ementa segue parcialmente reproduzida:

**EMENTA:** - Direito Constitucional e Tributário. Ação Direta de Inconstitucionalidade de Emenda Constitucional e de Lei Complementar. I.P.M.F. Imposto Provisório sobre a Movimentação ou a Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - I.P.M.F. Artigos 5., par. 2., 60, par. 4., incisos I e IV, 150, incisos III, "b", e VI, "a", "b", "c" e "d", da Constituição Federal.

(...).

2. A Emenda Constitucional n. 3, de 17.03.1993, que, no art. 2., autorizou a União a instituir o I.P.M.F., incidiu em vício de inconstitucionalidade, ao dispor, no parágrafo 2. desse dispositivo, que, quanto a tal tributo, não se aplica "o art. 150, III, "b" e VI", da

Constituição, porque, **desse modo, violou os seguintes princípios e normas imutáveis (somente eles, não outros): 1. - o princípio da anterioridade, que é garantia individual do contribuinte (art. 5., par. 2., art. 60, par. 4., inciso IV e art. 150, III, "b" da Constituição);**  
(...) (grifo nosso).

Pois bem. Disso decorrem as seguintes conclusões: (i) os Princípios Constitucionais Tributários são considerados cláusulas pétreas, pois tutelam direitos e garantias individuais dos contribuintes, e (ii) a tentativa de "alterá-los" no sentido de reduzi-los ou suprimi-los por meio de Emenda Constitucional poderá configurar, por isso, afronta à Constituição Federal, nos termos do artigo 60, § 4º, inciso IV, da Constituição Federal.

Por isso se mostra correto afirmar que pode haver Emenda Constitucional inconstitucional.

### **3.3) A Lei Complementar**

As primeiras coisas que precisamos compreender são as seguintes: que é uma Lei Complementar? Qual a sua diferença em relação a uma Lei Ordinária?

Pois bem. De acordo com a Constituição Federal, a Lei Complementar caracterizam-se por possuir quórum de aprovação diferenciado e por tratar de matéria específica quando comparada à Lei Ordinária.

Quanto ao quórum diferenciado de aprovação, o artigo 69 da Constituição Federal prescreve que "As leis complementares serão aprovadas por maioria absoluta".

Logo, eis a primeira característica: as leis complementares são aprovadas por maioria absoluta.

Além do quórum de aprovação diferenciado, às Leis Complementares foram atribuídas as funções de disciplinarem matérias específicas, conforme determinações expressas na Constituição Federal.

**Por exemplo:** ao lermos a Constituição Federal, podemos perceber que o constituinte determinou que os seguintes assuntos – dentre outras – sejam disciplinados por Lei Complementar:

- A instituição de empréstimo compulsório (art. 148 da CF);
- A instituição e regulação de imposto sobre grandes fortunas (art. 153, VII, da CF);

- A instituição do imposto residual (art. 154, I, da CF);
- Dispor sobre normas gerais de ICMS (art. 155, XII, da CF);
- Dispor sobre normas gerais de ISS – a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos em matéria de ISS;
- Estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária (art. 146 da CF).
- 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);
- dar adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas (art. 146, III, "c").

**Atenção:** sempre que o Constituinte quis/quer que uma matéria fosse/seja tratada por Lei Complementar, ele assim o afirmou/afirma!

Considerando que as leis complementares têm um quórum diferenciado de aprovação, exigindo maioria absoluta, pode-se sustentar que o Constituinte quis um debate mais amplo (com aprovação da maioria absoluta) para a aprovação de leis que versem sobre aqueles assuntos por ele selecionados para serem tratados por essa forma legislativa (Lei Complementar).

Pois bem. Com fundamento nas determinações constitucionais que exigiram Lei Complementar para determinadas matérias, o Poder Legislativo Brasileiro já editou diversas leis complementares que versam sobre matéria tributária.

**Por exemplo:** obedecendo à exigência do artigo 155, § 2º, inciso XII, da Constituição Federal, que exige Lei Complementar para dispor sobre normas gerais de ICMS, o legislador infraconstitucional editou a Lei Complementar nº 87/96 (chamada Lei Kandir).

**Outro exemplo:** obedecendo à exigência do artigo 156, inciso III, da Constituição Federal, que exige Lei Complementar para dispor sobre normas gerais de ISS, o legislador infraconstitucional editou a Lei Complementar nº 116/2003.

Esses são só alguns exemplos!

Ocorre que dentre todas as previsões constitucionais quanto à necessidade de Lei Complementar para disciplinar determinadas matérias, queremos destacar uma que é fundamental à compreensão do Sistema Tributário Nacional: o artigo 146 da Constituição Federal.

Vejamos:

**Art. 146. Cabe à lei complementar:**

**I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;**

**II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;**

**III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:**

**a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;**

**b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;**

**(...)."**

Portanto, a Constituição Federal está exigindo, nesse artigo 146, que à Lei Complementar compete:

- **dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;**
- **regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;**
- **estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:**
  - ✓ **definição de tributos e de suas espécies,**
  - ✓ **fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes relativamente aos impostos discriminados na Constituição,**
  - ✓ **obrigação,**
  - ✓ **lançamento,**
  - ✓ **crédito,**
  - ✓ **prescrição e decadência.**

**Pois bem. O diploma normativo que cumpre todas essas funções previstas no artigo 146 da Constituição Federal (na parte acima transcrita) é o CTN – CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.**

**É o CTN, portanto, que dispõe sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; que regula as limitações constitucionais ao poder de tributar; e que estabelece normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre a definição de tributos e de suas espécies, fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes relativamente aos impostos discriminados na Constituição, obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributária.**

Porém, algo muito importante precisa ser esclarecido: o CTN foi editado, na sua origem, isto é, no momento de sua criação, como Lei Ordinária federal, isto é, o CTN não “nasceu” Lei Complementar.

**Atenção:** ele foi criado como Lei Ordinária federal, ou seja, simples lei federal.

Isso porque a Constituição Federal de 1946, em vigor à época da criação do CTN, não exigia lei complementar para tratar de normas gerais de direito financeiro, e, por consequência, de Direito Tributário. Vejamos o que previa a Constituição Federal de 1946:

Art. 5º - Compete à União:

(...)

XV - legislar sobre:

(...)

b) normas gerais de direito financeiro (...).

Como vimos acima, naquela época o Direito Tributário não existia como disciplina autônoma do direito, estando “dentro” do direito financeiro. Assim, onde está escrito “direito financeiro” no dispositivo constitucional em questão, leia-se, também, Direito Tributário.

E foi com fundamento nesse dispositivo da Constituição Federal de 1946 que em 25 de outubro de 1966 foi publicada a Lei Federal nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, instituindo o Código Tributário Nacional, que, reitera-se, é uma Lei Ordinária federal em sua origem.

O seu artigo 1º demonstra muito claramente que ele – o CTN – estava sendo criado para cumprir aquelas referidas funções:

Art. 1º Esta Lei regula, com fundamento na Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965, o sistema tributário nacional e estabelece, com fundamento no artigo 5º, inciso XV, alínea b, da Constituição Federal, as normas gerais de Direito Tributário aplicáveis à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, sem prejuízo da respectiva legislação complementar, supletiva ou regulamentar.

Ocorre que a Constituição Federal de 1946 (que deu fundamento de validade à Lei Ordinária federal nº 5.172/1966 – Código Tributário Nacional) foi substituída pela Constituição Federal de 1967 e essa, por sua vez, pela atual Constituição Federal de 1988 (abstráida a discussão acerca da existência ou não de uma nova Ordem Constitucional com o advento da Emenda Constitucional nº 1/1969, já que tal discussão não interfere em nosso raciocínio e não pertence ao Direito Tributário).

Contudo, como vimos, a vigente Constituição Federal de 1988 passou a exigir, no artigo 146 em questão, ao contrário das Constituições Federais precedentes, Lei Complementar para dispor sobre aquelas matérias então reguladas pela lei federal nº 5. 172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), que, reitera-se, é lei originariamente ordinária.

Então as seguintes alternativas se apresentaram: (i) redigir e aprovar um novo diploma normativo que seja formalmente Lei Complementar e que disponha (em obediência ao artigo 146 da então nova Constituição Federal – de 1988) sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, que regule as limitações constitucionais ao poder de tributar e que estabeleça normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre a definição de tributos e de suas espécies, fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes relativamente ao impostos discriminados na Constituição, obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência, ou, alternativamente, (ii) aproveitar a legislação já existente que regula exatamente essas matérias, que é o CTN.

**Atenção:** ocorreu a segunda opção!

**A Lei Federal nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), muito embora seja lei formalmente ordinária em sua origem, foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988 com status de Lei Complementar.**

Portanto, pode-se dizer que ele – o CTN – é formalmente Lei Ordinária na sua origem, mas é materialmente complementar, pois a partir do advento da Constituição Federal de 1988 passou a tratar de matérias para as quais se exige Lei Complementar.

**Atenção, muita atenção:** disso decorre a seguinte e importantíssima consequência: como a lei federal nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, passou a ter *status* material de Lei Complementar a partir de sua recepção pela ordem constitucional em vigor, pois passou a disciplinar matérias reservadas à Lei Complementar, qualquer alteração em seu texto, a partir dessa recepção, deve decorrer de Lei Complementar alteradora.

De modo mais simples: com a sua recepção com o *status* de Lei Complementar em sentido material, só se pode alterar o CTN por meio de uma Lei Complementar (pois um instrumento normativo só pode ser alterado por outro instrumento normativo da mesma espécie).

Portanto, nem Lei Ordinária, nem decreto e tampouco a própria Constituição Federal podem alterar o CTN. Isso só pode ser feito, a partir de 1988, por uma Lei Complementar.

De fato, se verificarmos, por exemplo, todas as alterações realizadas no CTN a partir de 1988 veremos que elas foram feitas por meio de Lei Complementar, como ocorreu em relação ao artigo 151, que sofreu a inserção dos incisos V e VI:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I - moratória;

II - o depósito do seu montante integral;

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.

V - a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; **(Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)**

VI - o parcelamento. **(Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)**

Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes.

Portanto, o CTN deve – necessariamente – ser alterado, se preciso, por meio de Lei Complementar, pois, apesar de ser lei formalmente ordinária na origem (lá no ano de 1966), foi recepcionado pela Constituição Federal (em 1988) com *status* de Lei Complementar, sendo considerada, assim, a partir de 1988, uma lei materialmente complementar.

Pois bem. Em verdade, alterando ou não o CTN, qualquer uma das matérias previstas no artigo 146 da Constituição Federal (conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, regulação das limitações constitucionais ao poder de tributar, normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre a definição de tributos e de suas espécies, fatos geradores, bases de

cálculo e contribuintes dos impostos discriminados na Constituição, sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários) devem ser disciplinadas por meio de Lei Complementar, seja ou não através do CTN.

Portanto, nenhuma outra espécie normativa que não seja Lei Complementar pode regular as matérias indicadas no artigo 146 da Constituição Federal, sob pena de inconstitucionalidade.

Isso motivou, inclusive, o julgado que culminou na edição da Súmula Vinculante nº 8 do STF, segundo a qual:

Súmula Vinculante nº 8: São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.

No caso, os artigos 45 e 46 da Lei Federal nº 8.212/1991 (que dispõe sobre a organização da Seguridade Social e institui Plano de Custeio) estipulavam prazos de decadência e de prescrição de contribuições previdenciárias (estipulando prazos de 10 anos).

Contudo, como contribuições previdenciárias são tributos, e como prazos de decadência e de prescrição de tributos devem ser disciplinados por meio de Lei Complementar, conforme determinado pelo artigo 146, inciso III, alínea "b", da Constituição Federal, os artigos 45 e 46 em questão foram julgados inconstitucionais pelo STF, porque instituídos por meio de Lei Ordinária.

De fato, em obediência ao art. 146, inciso III, alínea "b", da Constituição Federal, os prazos de decadência e prescrição tributária (dos quais nos ocuparemos adiante) são disciplinados nos artigos 150, 173 e 174 do CTN.

Atenção: é muitíssimo importante compreender as funções atribuídas pelo art. 146 da Constituição Federal à Lei Complementar e o porquê do julgamento refletido na Súmula Vinculante nº 8 acima transcrita, razão pela qual sugerimos ao nosso aluno que leia os julgados que resultaram na edição dessa súmula.

Portanto, em conclusão: (i) o CTN só pode ser alterado por meio de Lei Complementar, pois ele tem *status* material de Lei Complementar, muito embora seja Lei Ordinária na origem, e (ii) as matérias indicadas no artigo 146 da Constituição Federal, alterando ou não o CTN, só podem ser disciplinadas por meio de Lei Complementar, de modo que qualquer lei que não complementar, acaso venha a regular essas matérias, deverá ser considerada inconstitucional.

Há outro aspecto importante sobre essa Lei Complementar em matéria de legislação tributária a que se refere o art. 146 da Constituição Federal.

Vimos que de acordo com o artigo 146, inciso III, alínea "a", da referida Carta Magna, compete à Lei Complementar dispor sobre normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre a definição dos impostos e de suas espécies, fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos discriminados na Constituição.

Ocorre que há um determinado imposto previsto na Constituição Federal de 1988 que não foi regulado pelo CTN quanto àqueles aspectos, qual seja, o IPVA – Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores.

À época da edição do CTN – isto é, em 1966 – ainda não existia o IPVA, que só foi criado em 1985, através de Emenda à Constituição Federal anterior, sendo repetido na Constituição Federal de 1988 (conforme veremos com mais detalhamento quando tratarmos dos impostos em espécie).

Portanto, apesar do mandamento contido no artigo 146, inciso III, alínea "a", da Constituição Federal se dirigir a todos os tributos existentes no nosso Sistema Tributário, ou seja, apesar de a CF/88 exigir que a Lei Complementar disponha sobre normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre a definição do IPVA, seu fato gerador, sua base de cálculo e contribuinte, o CTN não traz essas normas gerais quanto ao referido imposto (IPVA), pois ele não existia no ano de 1966, quando, reitera-se, o CTN foi editado.

Isso suscitou a seguinte dúvida: a ausência de normas gerais em Lei Complementar – ou a própria ausência da Lei Complementar – disciplinando a definição do fato gerador do IPVA, sua base de cálculo e contribuinte, em atendimento ao dispositivo constitucional em questão, invalida, por vício de inconstitucionalidade, eventual lei estadual criadora desse tributo?

Ao analisar um caso concreto envolvendo o IPVA, o STF decidiu que a ausência de Lei Complementar trazendo normas gerais relativamente ao IPVA não implica na inconstitucionalidade de sua instituição, pois os Estados e o Distrito Federal, ao instituí-lo, encontram fundamento para fazê-lo na própria Constituição Federal (que lhes dá competência), e não na Lei Complementar.

Isso foi decidido no Recurso Extraordinário nº 236.931-8/SP, cujo acórdão sugerimos leitura.

É importante saber que o entendimento do STF – nesse caso – foi construído com base nos seguintes dispositivos Constitucionais:

Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:

(...)

**§ 3º Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.**

(...).

Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1969, e pelas posteriores.

(...)

§ 3º Promulgada a Constituição, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão editar as leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional nela previsto.

(...).

Portanto, a ausência de Lei Complementar disciplinando a definição do fato gerador, a base de cálculo e o contribuinte de algum imposto, ou seja, a ausência daquela Lei Complementar referida no artigo 146 da Constituição Federal, não impede – e por isso não invalida, por vício de inconstitucionalidade – a instituição do tributo, pois a competência para instituir decorre diretamente da Constituição Federal, e não da Lei Complementar.

Pois bem. Essa reserva de Lei Complementar para a definição da base de cálculo e dos contribuintes dos impostos discriminados na Constituição Federal (alínea “a” do inciso III do artigo 146) **não se estende** às taxas, às contribuições e ao empréstimo compulsório, na medida em que a Constituição se refere, de forma expressa, aos “impostos”.

De fato, nos termos do art. 146, inciso III, alínea “a”, cabe à Lei Complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre definição de tributos e de suas espécies, bem como, **em relação aos impostos discriminados na Constituição da República**, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

Mas não são somente as funções em questão que o constituinte reservou à Lei Complementar por meio do art. 146 da Constituição Federal.

De fato, prescreve o referido dispositivo, ainda, no parágrafo único, que:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

(...)

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

I - será opcional para o contribuinte; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

O parágrafo único em questão dá fundamento à criação do que hoje conhecemos como SIMPLES Nacional instituído por meio da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.

Como o SIMPLES Nacional será objeto de estudo posterior, nos limitaremos a explicar que as matérias acima indicadas nos incisos do parágrafo único do art. 146 devem ser disciplinadas por meio de Lei Complementar.

**Por fim, muita atenção:** muito embora haja a previsão constitucional de que alguns tributos devem ser instituídos por meio de Lei Complementar (e veremos as hipóteses adiante), o Código Tributário Nacional não institui tributo.

**Assim como a Constituição Federal, o CTN também não institui tributos:** ele só traz regras gerais que nortearão a instituição, mas ele mesmo, em si, não cria tributos. **Que isso também fique bem claro!**

Conforme explicado, as funções atribuídas ao CTN pela Constituição Federal são aquelas indicadas no art. 146, e criar (instituir) tributos não está entre elas.

### 3.4) Lei Ordinária

De acordo com o artigo 150, inciso I, da Constituição Federal, é vedado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios exigir ou aumentar tributo senão por meio **de lei**:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;  
(...).

Trata-se do dispositivo constitucional do qual emana o Princípio da Legalidade Tributária, do qual nos ocuparemos com mais detalhamento adiante, ao estudarmos os Princípios Constitucionais de Direito Tributário.

Em total consonância com o dispositivo constitucional em questão, o art. 97 do CTN também prescreve que:

Art. 97. Somente **a lei** pode estabelecer:

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

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos 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.

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

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

Portanto, conforme sinalizamos acima, é por meio de lei que os tributos são instituídos ou majorados (aumentados).

**Mas atenção:** mas não é só a instituição ou a majoração de tributos que se submetem ao Princípio da Legalidade.

De acordo com o art. 97 em questão, além da criação e aumento de tributos (incisos I e II), as seguintes matérias também estão submetidas à edição de lei:

- 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 (essa definição corresponde, em verdade, à criação do tributo, pois ao criá-lo a lei define o seu fato gerador, caracterizado por um verbo acompanhado de um complemento, como, por exemplo, ser – que é verbo – proprietário de bem imóvel – que é complemento);
- a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65 (essa fixação de alíquota está contida na própria criação do tributo, pois ao criá-lo a lei define, além do fato gerador, a respectiva alíquota, que é aquele percentual - % - que incide sobre a base de cálculo, como, por exemplo, quando a lei estipula que a alíquota é X% do valor do imóvel);
- a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas (atenção a este inciso, pois ele dispõe sobre a previsão legal das sanções, isto é, punições pelo descumprimento da legislação tributárias. Assim, todas as sanções, isto é, todas as punições ao contribuinte pelo descumprimento da legislação tributária deve ser instituída em lei);
- as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades (conforme veremos adiante, todas essas matérias também se submetem ao crivo da legalidade. Como serão objetos de estudo específico, serão oportunamente abordadas no momento propício); e
- a modificação da base de cálculo de um tributo que importe em torná-lo mais oneroso equipara-se à majoração do tributo (de fato, a modificação da base de cálculo importa em modificar um item que pertence à própria criação do tributo, que é a sua base de cálculo, pois ao criá-lo, a lei define, além do fato gerador, a respectiva base de cálculo, como, por exemplo, que estipula que a base de cálculo será o valor do bem imóvel, sobre o qual incidirá a alíquota, isto é, aquele X%).

Por fim, o dispositivo alerta (no § 2º) que não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, dispensando, assim, e exigência de lei, a simples atualização monetária da base de cálculo do tributo,

isto é, a mera aplicação de índices inflacionários, tais como o IPC-A, o IGP-M etc.

Assim, quando o ente tributante simplesmente atualiza a base de cálculo de um tributo aplicando um índice inflacionário previsto na sua legislação, poderá fazê-lo por Decreto, pois a atualização do valor monetário não é considerado aumento de tributo, como, por exemplo, quando o Município atualiza, de um ano para o outro, o valor venal do imóvel (o valor venal dos imóveis não é estanque, podendo sofrer variação a cada ano pela aplicação de um índice inflacionário previsto na legislação municipal, de modo que o valor venal no ano seguinte é sempre o valor venal do ano anterior mais X%, sendo que o X corresponde ao índice de correção).

Mas atenção: é dispensada do Princípio da Legalidade somente e tão somente a atualização da base de cálculo no limite do índice inflacionário!

Acaso o ente tributante pretenda "aumentar" a base de cálculo além do limite legal, estará, em verdade, modificando a base de cálculo, devendo ser aplicada, assim, a regra do § 1º do art. 97 em questão, segundo a qual a modificação da base de cálculo de um tributo que importe em torná-lo mais oneroso equipara-se à majoração do tributo, exigindo, portanto, a edição de lei.

O entendimento acima se encontra consubstanciado na Súmula nº 160 do STJ, que é de conhecimento obrigatório:

Súmula 160 do STJ: "É defeso, ao Município, atualizar o IPTU, mediante decreto, em percentual superior ao índice oficial de correção monetária".

Assim, a atualização só poderá superar o percentual do índice oficial de correção monetária se efetivada por lei.

Pois bem. Mas que lei é essa? De que tipo é?

**Atenção:** a "lei" amplamente referida acima é a Lei Ordinária! Aquela assim prevista no artigo 47 da Constituição Federal:

Art. 47. Salvo disposição constitucional em contrário, as deliberações de cada Casa e de suas Comissões serão tomadas por maioria dos votos, presente a maioria absoluta de seus membros.

Portanto, Lei Ordinária é aquela aprovada por maioria simples, sendo o veículo normativo – tipo de norma – utilizado, em regra, para legislar acerca das matérias acima destacadas (instituição e majoração de tributos, cominação de penalidades etc.).

Conforme vimos acima, a Carta Magna distribuiu competências tributárias às quatro pessoas políticas de direito público interno, como se dissesse “União, Estados, Municípios e Distrito Federal: venham, vocês podem instituir estes tributos que eu estou especificando”.

Ao atenderem a esse chamado, isto é, se quiserem instituir os tributos cujas competências lhes foram dadas pela Constituição Federal, aquelas pessoas políticas deverão fazê-lo por meio de Lei Ordinária.

**Atenção, muita atenção:** ao contrário da Constituição Federal (que tem por função principal distribuir competências tributárias e impor limites ao exercício dessas competências) e do CTN (que traz normas gerais de Direito Tributário, que nortearão as pessoas políticas no exercício das competências tributárias que lhes foram dadas pela Constituição Federal), **a Lei Ordinária é o tipo de norma que tem a função, em regra, no Direito Tributário, de criar ou aumentar tributos.**

Portanto, nos lindes do Direito Tributário os tributos são instituídos (criados) ou aumentados por meio de Lei Ordinária, ou Lei em sentido estrito.

Mas atenção: além da criação ou aumento, aquelas outras matérias acima destacadas, como a cominação de sanções legais, também são reservadas à lei.

Com vistas a ilustrar o que estamos explicando (a criação de tributo por meio de lei), vamos pegar, por exemplo, um trecho da Lei Estadual Paulista nº 13.296/2008, que instituiu o IPVA no Estado de São Paulo.

Trata-se de Lei Ordinária (Lei em sentido estrito), por meio da qual o Estado de São Paulo (entidade tributante) instituiu o IPVA no Estado de São Paulo (conforme a competência que recebera da Constituição Federal):

## SEÇÃO I

### DISPOSIÇÕES PRELIMINARES

Artigo 1º - Fica estabelecido, por esta lei, o tratamento tributário do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA.

Parágrafo único - Considera-se veículo automotor aquele dotado de mecanismo de propulsão própria e que sirva para o transporte de pessoas ou coisas ou para a tração de veículos utilizados para o transporte de pessoas ou coisas.

## SEÇÃO II

### DO FATO GERADOR

Artigo 2º - O Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA, devido anualmente, tem como fato gerador a propriedade de veículo automotor.

(...).

Portanto, o desencadeamento é o seguinte: (i) a constituição dá competência tributária às pessoas políticas de direito público interno (como deu para o Estado de São Paulo para instituir o IPVA); (ii) com base nessa competência dada pela Constituição Federal, as pessoas políticas de direito público interno criam, por meio de suas leis, aprovadas por suas casas legislativas, os seus tributos (como fez o Estado de São Paulo instituindo o seu IPVA).

### **3.4.1) Diferenças entre a Lei Ordinária e a Lei Complementar**

Prosseguindo, queremos destacar, agora, as principais diferenças entre a Lei Ordinária e a Lei Complementar.

Há duas diferenças básicas: quanto ao aspecto material (substancial) e quanto ao aspecto formal.

**a) quanto ao aspecto material:** as Leis Complementares caracterizam-se pela determinação constitucional expressa acerca das matérias que serão por ela reguladas. Ex.: artigos 59, parágrafo único, 146, 146-A, 148, 153, inciso VII, 154, inciso I, entre outros, da Constituição Federal. Em todos eles há exigência para que as matérias indicadas sejam disciplinadas por Lei Complementar. Quanto à Lei Ordinária, diz-se que ela é “residual”, pois para tudo aquilo que o constituinte não determinou o uso de Lei Complementar (ou, excepcionalmente, outra espécie), pode-se utilizar a Lei Ordinária. Portanto, ao contrário das Leis Complementares, as Leis Ordinárias não possuem determinação constitucional expressa quanto às matérias que serão por ela reguladas.

**b) quanto ao aspecto formal:** a Lei Complementar caracteriza-se pela exigência de quórum especial (maioria absoluta) para sua aprovação, conforme artigo 69 da CF, enquanto a Lei Ordinária exige maioria simples, conforme artigo 47 do texto constitucional.

Essas diferenças nos levam à outra questão: há hierarquia entre Lei Complementar e Lei Ordinária?

Não, não há hierarquia! Elas só tratam de matérias diferentes (aspecto material), mas não há qualquer hierarquia.

Tudo o que não for reservado à Lei Complementar pela Constituição Federal poderá ser objeto de Lei Ordinária, a não ser que o constituinte tenha exigido outra forma.

Portanto, justamente por tratarem de matérias diferentes, não é possível sustentar que há hierarquia entre Lei Complementar e Lei Ordinária.

Por fim, respeitáveis juristas têm sustentado que só é Lei Complementar aquela que for (i) aprovada por maioria absoluta e que (ii) tratar de matérias a ela reservada pela Constituição Federal.

Nesse sentido, os requisitos para a caracterização da “verdadeira” Lei Complementar são cumulativos, exigindo-se, assim, a presença de ambos.

Dessa forma, pergunta-se: e se uma Lei Complementar for editada (Lei Complementar quanto ao aspecto formal, pois foi aprovada por maioria absoluta) tratando de assunto não previsto pela Constituição Federal para tal espécie normativa? Será ela efetivamente uma Lei Complementar?

**Atenção:** nesse caso ela será formalmente complementar (pois foi formalmente aprovada por maioria absoluta), porém, materialmente ordinária (pois a matéria nela tratada não exige Lei Complementar).

Acaso isso ocorra, apesar de formalmente complementar, por ser materialmente ordinária poderá ser normalmente alterada por Lei Ordinária.

### **3.5) Medidas Provisórias:**

De acordo com o *caput* do artigo 62 da Constituição Federal:

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. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)  
(...).

Portanto, o Chefe do Poder Executivo poderá editar Medida Provisória com força de lei desde que presentes os seguintes pressupostos: relevância “e” urgência (um **e** outro requisito cumulativamente, e não um **ou** outro, alternativamente).

Importa pontuar o seguinte: as Medidas Provisórias têm força de lei, mas não são leis.

Podem ser convertidas em lei, mas até a conversão são Medidas Provisórias, e não leis.

E que isso fique bem claro!

Pois bem. No passado as Medidas Provisórias foram objeto de inúmeras discussões sob a perspectiva tributária, pois, em sua redação original, a Constituição Federal não previa a instituição ou aumento de tributos por meio de Medida Provisória.

Eis a redação original do artigo 62 da Constituição Federal, anterior à atual redação dada pela Emenda Constitucional nº 32/2001:

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, que, estando em recesso, será convocado extraordinariamente para se reunir no prazo de cinco dias.

Parágrafo único. As medidas provisórias perderão eficácia, desde a edição, se não forem convertidas em lei no prazo de trinta dias, a partir de sua publicação, devendo o Congresso Nacional disciplinar as relações jurídicas delas decorrentes.

O que defendiam aqueles que eram contrários ao uso de Medida Provisória para instituir ou aumentar tributo?

Defendiam o seguinte: como o artigo 150, inciso I, da Constituição Federal exige lei em sentido estrito (Lei Ordinária) para instituir ou aumentar tributo, e como Medida Provisória não é lei (só tem força de lei), então não pode ser utilizada para aqueles fins, sob pena de afronta ao constitucionalmente consagrado Princípio da Legalidade (do qual nos ocuparemos adiante, ao tratarmos dos Princípios de Direito Tributário, conforme já esclarecemos).

Ocorre que essa controvérsia acabou sendo superada com a edição da Emenda Constitucional nº 32/2001, que passou a autorizar, expressamente, a utilização de Medida Provisória para instituição ou aumento de tributos.

Vejam a atual redação do artigo 62 da Constituição Federal, dada pela referida Emenda Constitucional nº 32/2001:

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.

§ 1º É vedada a edição de medidas provisórias sobre matéria:

I - relativa a:

(...)

III - reservada a lei complementar;

(...)

§ 2º Medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos, exceto os previstos nos arts. 153, I, II, IV, V, e 154, II, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada.

(...).

**Atenção:** o artigo 62 da Constituição Federal admite, portanto, a instituição ou majoração de tributos por Medida Provisória.

Contudo, é possível identificar que a Constituição federal impõe alguns critérios e restrições.

Por força do dispositivo constitucional em questão, todas as matérias tributárias que devem ser disciplinadas por Lei Ordinária (Lei em Sentido Estrito) podem ser disciplinadas, também, por Medida Provisória, inclusive e especialmente a instituição e aumento de tributos (sem esquecer, porém, das isenções, anistias, remissões, penalidades etc.), com exceção, porém, daquelas matérias para as quais o constituinte exige Lei Complementar.

Logo, a Medida Provisória pode, sim, instituir ou majorar tributos (além de poder disciplinar aquelas outras matérias não reservadas à Lei Complementar), mas não pode regular, por expressa vedação constitucional, aquelas matérias que exigem Lei Complementar.

Portanto, não pode a Medida Provisória ser utilizada para a instituição ou aumento (majoração) dos seguintes tributos, pois para isso a Constituição Federal exige Lei Complementar:

- Empréstimo Compulsório (art. 148 da CF);
- Imposto sobre Grandes Fortunas (art. 153, VII, da CF); e
- Imposto Residual (art. 154, I, da CF).

Pois bem. Para os demais tributos cuja instituição ou aumento são permitidos por Medida Provisória, o § 2º do artigo 62 em questão exige que a medida que implique instituição ou majoração de impostos, exceto os previstos nos arts. 153, I, II, IV, V, e 154, II (dessas exceções nos ocuparemos adiante, quando tratarmos dos Princípios de Direito Tributário), só produza efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada.

De outro lado, considerando, ainda, que o artigo 146, inciso III, alíneas "a" e "b" da Constituição Federal, também exige Lei Complementar para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre a definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados na Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes, obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários, conforme já visto acima, tem-se que essas matérias também não podem ser disciplinadas por Medida Provisória.

Portanto, por não poder disciplinar matéria reservada à Lei Complementar, Medida Provisória não pode alterar o CTN e nem estabelecer normas gerais em matéria tributária tal como prevista no art. 146 da Constituição Federal. Não pode, assim, por exemplo, estabelecer normas gerais sobre o IPVA, mesmo que para preencher a lacuna existente em decorrência da ausência dessas normas, conforme vimos acima.

### **3.6) Decreto Legislativo**

Versam sobre matéria de competência exclusiva do Congresso Nacional.

É por meio deles que os Tratados e Convênios que versam sobre matéria tributária são ratificados, com a finalidade de produzir eficácia no Sistema Tributário Nacional. Vejamos o artigo 49 da CF:

Art. 49. É da competência exclusiva do Congresso Nacional:

I - resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional;  
(...).

Também é por meio de Decreto Legislativo que o Senado Federal pode suspender os efeitos de lei declarada inconstitucional em controle difuso de constitucionalidade pelo STF:

Art. 52. Compete privativamente ao Senado Federal:

(...)  
X - suspender a execução, no todo ou em parte, de lei declarada inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal;  
(...).

Assim, acaso o Brasil firme um Tratado ou Convenção Internacional sobre Direito Tributário ou se alguma lei federal que disponha sobre matéria tributária venha a ser declarada inconstitucional pelo STF, poderá haver a utilização do Decreto Legislativo.

## 2.7) Tratados e Convenções Internacionais:

O artigo 98 do CTN prescreve o seguinte:

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

Sendo tecnicamente preciso, não há “revogação” da legislação interna.

Explicamos: os Tratados e as Convenções Internacionais tão-somente prevalecem sobre a legislação interna.

Isso quer dizer que suspendem a eficácia da lei interna, mas não a revoga.

**Por exemplo:** imagine um Tratado Internacional para evitar que o mesmo contribuinte seja tributado pelo Imposto de Renda no Brasil e em qualquer outro país. Esse tratado tão-somente afastará os efeitos da Lei do Imposto de Renda para o contribuinte em questão dentro do Brasil, mas essa mesma lei continuará válida, vigente e eficaz para todos os outros contribuintes não alcançados pelo Tratado. Assim, como sustentar que houve revogação da legislação interna?

Por isso não há revogação da legislação interna: os Tratados e as Convenções Internacionais prevalecerão sobre a legislação interna, sem revoga-la.

## 3.8) Decretos e Regulamentos:

De acordo com o artigo 99 do CTN:

Art. 99. O conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas nesta Lei.

Muito embora às vezes sejam referidos como sinônimos, os Decretos e os Regulamentos não se confundem.

O Decreto visa explicitar o conteúdo das leis.

**Atenção:** Decreto é ato do Poder Executivo, por meio do qual objetiva explicitar o conteúdo das leis para o seu fiel cumprimento.

O Decreto não pode extrapolar, isto é, não pode ir além da lei, tentando criar para o contribuinte obrigações tributárias não previstas na lei disciplinada.

Quanto ao Regulamento, serve para consolidar as diversas normas sobre determinado tributo ou questão tributária (em regra sobre as respectivas obrigações acessórias).

Temos, por exemplo, o RIR – Regulamento do Imposto de Renda, criado pelo Decreto 3.000/99, que consolida a legislação do imposto de renda.

### **3.9) Normas Complementares:**

**Atenção:** em primeiro lugar, não confundir a “norma complementar” que iremos estudar com a “Lei Complementar” a que se refere o artigo 146 e outros dispositivos da CF!

Normas Complementares são Atos Administrativos com força normativa e, por isso, estão compreendidas no conceito de legislação tributária.

São “complementares” porque se destinam a completar o texto das Leis, das Medidas Provisórias e dos Decretos.

São de grande utilidade, pois elucidam o alcance da legislação, garantindo a igualdade de tratamento entre os contribuintes.

Devem total obediência, no entanto, aos decretos e regulamentos.

Nos termos do artigo 100 do CTN, são normas complementares:

- os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas (são as Portarias, as Ordens de Serviço, as Instruções Normativas, dentre outros).
- as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa (destacam-se nessa categoria os Pareceres Normativos).
- as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas (posição sedimentada do Fisco na interpretação e aplicação da legislação tributária – “costume tributário”).
- os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios (vinculam as partes

convenientes. Em regra dispõem sobre deveres instrumentais, isto é, obrigações acessórias entre essas pessoas políticas).

Obviamente essas normas complementares não podem alterar a Lei e nem os Decretos, e tampouco contrariá-los.

Mas e se contrariar e for observada pelo contribuinte?

Teremos ao menos duas hipóteses com efeitos diversos: (i) poderá contrariar para fins de exigir uma obrigação (nesse caso o contribuinte deve buscar defesa através de processo Administrativo ou Judicial, com vistas a afastar o ato contrário à lei); mas também (ii) poderá contrariar a lei dispensando, porém, do pagamento de um tributo devido pelo contribuinte.

Nesse caso terá aplicação o Parágrafo Único do artigo 100 do CTN:

Art. 100. (...)

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.

De fato, não seria "justo" punir o contribuinte que se porta de acordo com a norma editada pela própria administração tributária, mesmo que essa norma seja ilegal.

Por isso o dispositivo exclui a imposição de penalidades.

## QUESTÕES DA OAB

**1) III EXAME UNIFICADO DA OAB/FGV.** Conforme a Constituição Federal, o veículo legislativo adequado para dispor sobre conflitos de competência entre os entes políticos em matéria tributária é a:

- A) medida provisória.
- B) lei complementar.
- C) emenda constitucional.
- D) lei ordinária.

**2) XV EXAME UNIFICADO DA OAB/FGV.** O Art. 146, III, a, da Constituição Federal estabelece que lei complementar deve trazer a definição dos fatos geradores, da base de cálculo e dos contribuintes dos impostos previstos na Constituição. Caso não exista lei complementar prevendo tais definições relativamente aos impostos estaduais, os estados:

- A) não podem instituir e cobrar seus impostos, sob pena de violação do Art. 146 da Constituição.

- B) podem instituir e cobrar seus impostos, desde que celebrem convênio para estabelecer normas gerais.
- C) podem instituir e cobrar seus impostos, pois possuem competência legislativa plena até que a lei complementar venha a ser editada.
- D) podem instituir e cobrar seus impostos, desde que seja publicada Medida Provisória autorizando.

**3) XX EXAME UNIFICADO DA OAB/FGV.** O Estado Alfa institui, por meio de lei complementar, uma taxa pela prestação de serviço público específico e divisível. Posteriormente a alíquota e a base de cálculo da taxa vêm a ser modificadas por meio de lei ordinária, que as mantém em patamares compatíveis com a natureza do tributo e do serviço público prestado. A lei ordinária em questão é:

- A) integralmente inválida, pois lei ordinária não pode alterar lei complementar.
- B) parcialmente válida – apenas no que concerne à alteração da base de cálculo, pois a modificação da alíquota só seria possível por meio de lei complementar.
- C) parcialmente válida – apenas no que concerne à alteração da alíquota, pois a modificação da base de cálculo só seria possível por meio de lei complementar.
- D) integralmente válida, pois a matéria por ela disciplinada não é constitucionalmente reservada à lei complementar.

**4) II EXAME UNIFICADO DA OAB/FGV.** Em Direito Tributário, cumpre à lei ordinária:

- A) estabelecer a cominação ou dispensa de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos.
- B) estabelecer a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos em matéria de ISS.
- C) estabelecer normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.
- D) estabelecer normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre a definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte.

**5) X EXAME UNIFICADO DA OAB/FGV.** Suponha que determinada Medida Provisória editada pela Presidenta da República, em 29/09/2012, estabeleça, entre outras providências, o aumento para as diversas faixas de alíquotas previstas na legislação aplicável ao imposto de renda das pessoas físicas. Nesse caso, com base no sistema tributário nacional, tal Medida Provisória

- A) não violaria o princípio da legalidade e produzirá efeitos a partir da data de sua publicação.
- B) violaria o princípio da legalidade, por ser incompatível com o processo legislativo previsto na Constituição Federal/88.
- C) não violaria o princípio da legalidade e produzirá efeitos a partir de 90 (noventa) dias contados a partir da data de sua publicação.

D) não violaria o princípio da legalidade e só produzirá efeitos a partir do primeiro dia do exercício financeiro subsequente à data de sua conversão em lei.

**6) Exame de Ordem/2004.** Cabe à lei complementar em matéria tributária:

- A) Instituir os tributos de competência da União.
- B) Instituir os tributos de competência concorrente da União e dos Estados.
- C) Instituir os tributos de competência concorrente entre dois Estados ou entre dois Municípios.
- D) Instituir empréstimos compulsórios.

**7) Exame de Ordem/2003.** Não é matéria reservada à lei complementar:

- A) Instituição de empréstimos compulsórios.
- B) Definição de fato gerador e base de cálculo de impostos discriminados na Constituição.
- C) Criação de impostos não previstos na Constituição.
- D) Instituição de contribuição de melhoria.

**8) Exame de Ordem/2006.** Em relação à edição de medidas provisórias sobre matéria tributária, é correto afirmar que:

- A) o aumento da alíquota do imposto sobre a renda por meio de medida provisória produz efeitos no próprio exercício em que foi editada a medida provisória.
- B) Medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos só produz efeitos, em qualquer hipótese, no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada.
- C) Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República pode adotar medida provisória para instituir ou aumentar impostos.
- D) É vedado tratar de matéria tributária por meio de medida provisória.

**9) Exame de Ordem/2006.** Medida provisória editada em 10/04/2003 aumentou as alíquotas do imposto de renda, mantendo inalteradas as faixas de rendimento sobre as quais se dá a incidência do imposto. A majoração de alíquotas promovida pela medida provisória:

- A) produzirá efeitos em 90 dias a contar de sua publicação, em obediência ao princípio da anterioridade mitigada.
- B) é inconstitucional, por tratar-se de matéria reservada à lei complementar.
- C) é inconstitucional, por ser a matéria tributária vedada às medidas provisórias.
- D) Produzirá efeitos a partir de 2004 se for convertida em lei até o término de 2003.

**10) Exame de Ordem/2009.** Caso a União pretenda fazer investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional,

- A) poderá ser instituído empréstimo compulsório, por meio de lei complementar federal, para ser cobrado no mesmo exercício em que seja publicada a lei que o institua.

- B) poderá ser instituído imposto extraordinário para vincular a sua arrecadação à despesa no referido investimento.
- C) poderá ser instituído empréstimo compulsório por meio de lei complementar, observado o princípio da anterioridade.
- D) não poderá ser instituído tributo, visto que se trata de despesa de investimento.

**11) Exame de Ordem/2008.** Não constitui matéria de direito tributário reservada pela Constituição Federal (CF) à lei complementar a:

- A) definição de tributos.
- B) definição dos fatos geradores e da base de cálculo dos impostos discriminados pela CF.
- C) definição das espécies tributárias.
- D) definição dos contribuintes e das alíquotas dos impostos discriminados pela CF.

**12) Exame de Ordem/2006.** Normas gerais em matéria tributária são fixadas através de:

- A) Lei ordinária.
- B) Emenda à Constituição.
- C) Medida provisória com força de lei.
- D) Lei complementar federal.

**13) Exame de Ordem/2006.** A norma jurídica encarregada de dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios é:

- A) A lei ordinária.
- B) O decreto.
- C) A Emenda Constitucional.
- D) A lei complementar.

**14) Exame de Ordem/1999.** O CTN (Código Tributário Nacional) foi recepcionado pela CRFB/88 (Constituição da República Federativa do Brasil) com natureza de:

- A) Emenda Constitucional;
- B) Lei complementar;
- C) Lei ordinária;
- D) Norma complementar.

**15) Exame de Ordem/2001.** As últimas alterações do Código Tributário Nacional – CTN (Lei Federal nº 5.172/66) surgiram por meio de:

- A) Constituição Federal;
- B) Lei Complementar;
- C) Emenda Constitucional;
- D) Medida Provisória.

**GABARITO**

<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>	<b>6</b>	<b>7</b>	<b>8</b>	<b>9</b>	<b>10</b>	<b>11</b>	<b>12</b>	<b>13</b>	<b>14</b>	<b>15</b>
<b>B</b>	<b>C</b>	<b>D</b>	<b>A</b>	<b>D</b>	<b>D</b>	<b>D</b>	<b>C</b>	<b>D</b>	<b>C</b>	<b>C</b>	<b>D</b>	<b>A</b>	<b>B</b>	<b>B</b>

**CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Pessoal! Chegamos ao final da nossa primeira aula!

Nesta aula tratamos da atividade financeira do Estado (que não é um tema cobrado pela FGV), das noções introdutórias de direito tributário e, principalmente, das Fontes do Direito Tributário (este sim um tema amplamente cobrado).

Além da teoria, trouxemos para vocês praticarem algumas questões da 1ª fase do Exame de Ordem elaboradas pela FGV e anteriores à FGV.

Pois bem! Na próxima aula veremos definição legal de tributo e as espécies tributárias, com o aprofundamento necessário em cada tema.

Aguardo você em nossa próxima aula!

Um forte abraço e bons estudos a todos!

**Prof. Rodrigo Martins**



[rodrigodireitotributario@gmail.com](mailto:rodrigodireitotributario@gmail.com)



[Fórum de Dúvidas do Portal do Aluno](#)

# ESSA LEI TODO MUNDO CONHECE: PIRATARIA É CRIME.

Mas é sempre bom revisar o porquê e como você pode ser prejudicado com essa prática.



1

Professor investe seu tempo para elaborar os cursos e o site os coloca à venda.



2

Pirata divulga ilicitamente (grupos de rateio), utilizando-se do anonimato, nomes falsos ou laranjas (geralmente o pirata se anuncia como formador de "grupos solidários" de rateio que não visam lucro).



3

Pirata cria alunos fake praticando falsidade ideológica, comprando cursos do site em nome de pessoas aleatórias (usando nome, CPF, endereço e telefone de terceiros sem autorização).



4

Pirata compra, muitas vezes, clonando cartões de crédito (por vezes o sistema anti-fraude não consegue identificar o golpe a tempo).



5

Pirata fere os Termos de Uso, adultera as aulas e retira a identificação dos arquivos PDF (justamente porque a atividade é ilegal e ele não quer que seus fakes sejam identificados).



6

Pirata revende as aulas protegidas por direitos autorais, praticando concorrência desleal e em flagrante desrespeito à Lei de Direitos Autorais (Lei 9.610/98).



7

Concurseiro(a) desinformado participa de rateio, achando que nada disso está acontecendo e esperando se tornar servidor público para exigir o cumprimento das leis.



8

O professor que elaborou o curso não ganha nada, o site não recebe nada, e a pessoa que praticou todos os ilícitos anteriores (pirata) fica com o lucro.



Deixando de lado esse mar de sujeira, aproveitamos para agradecer a todos que adquirem os cursos honestamente e permitem que o site continue existindo.