

Legislação tributária: fontes e conceito

CARLOS VALDER DO NASCIMENTO
Professor de Legislação Tributária da
Universidade de Santa Cruz — Bahia

CAPÍTULO I

Fontes da Legislação Tributária

SUMÁRIO: 1. *As fontes formais: definição e classificação.* 1.1. *As leis.* 1.2. *Os tratados e as convenções internacionais.* 1.3. *Os decretos federais.* 1.4. *Normas complementares.* 1.4.1. *Esclarecimento preliminar.* 1.4.2. *Atos administrativos normativos.* 1.4.3. *Decisões de jurisdição administrativa com eficácia normativa.* 1.4.4. *Práticas administrativas.* 1.4.5. *Convênios entre os entes tributantes internos.*

1. *As fontes formais: definição e classificação*

Delimitar as fontes formais da legislação tributária traduz-se num esforço inicial de determinar a origem das normas jurídicas que lhe dão conteúdo. São, pois, fontes aquelas que dão nascimento aos preceitos ou regras jurídicas de tributação, originárias como produto decorrente do poder fiscal que, na sua plenitude, encarna a vontade soberana do Estado em matéria de sua competência.

Definição do significado que, no mundo jurídico, é dada ao vocábulo fonte, pode-se buscar na doutrina. Assim, da lavra de BANDEIRA DE MELLO (pág. 179) tem-se que:

“O vocábulo fonte é derivado do latim, *fons-fontis*, e este, de *fundo-fundere*, que significa derramar. Indica, assim, o lugar de onde brota, na superfície da terra, água. Desse sentido etimológico, passa, vulgarmente, a traduzir o ponto de partida de alguma coisa. E, conseqüentemente, surgiu o seu conceito jurídico, correspondendo aos princípios de que originam o direito, ou, então, as formas que o revelam.”

É de notar, portanto, que o conjunto de normas legislativas e administrativas são as fontes formais da legislação tributária. Com efeito, esses dispositivos são os responsáveis diretos pela construção do ordenamento jurídico positivo. LARANJEIRA (pág. 98) afirma, nesse sentido, que as fontes, se de direito, são causas que vão determinar a germinação de regras jurídicas.

O poder fiscal ou tributário, segundo CERQUINTO (pág. 5), "está adstrito ao ordenamento jurídico, ou seja, fulcrado em três escalões organizados hierarquicamente: escalões das normas constitucionais, gerais e individuais": As normas constitucionais são as que integram a Constituição, a emenda à Constituição e os atos institucionais. As normas gerais, baixadas via de regra pelo Poder Legislativo, são as leis. No escalão das normas individuais, encontram-se normas emanadas em conformidade com os requisitos de produção determinados pelas normas gerais, como, por exemplo, os atos administrativos normativos.

O exercício do poder tributário está, portanto, circunscrito ao campo da lei, pois somente através da mesma é que se podem exigir prestações de natureza tributária. Consoante BARBOSA NOGUEIRA (pág. 34), os poderes que cabem ao Estado são, no Estado de Direito, fixados pelo Poder Constituinte. E dentre estes, ressalta, "um dos mais relevantes, é o poder de tributar", através do qual pode ser exigida uma parcela da riqueza das pessoas subordinadas ao poder público, para fazer face às despesas públicas.

Os recursos retirados do patrimônio do particular pelo Estado objetivam cobrir os gastos públicos decorrentes de aplicações e investimentos indispensáveis à satisfação das reais necessidades coletivas. O Estado, então, respalda sua ação no poder impositivo que lhe é conferido pela Constituição federal. O ingresso desses recursos financeiros nos cofres públicos, sob a forma de tributos, configura-se como receita derivada.

Dentro de um aspecto estritamente formal, concebido pela lei codificada, as fontes de produção de legislação tributária têm uma classificação própria. São as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem no todo ou em parte sobre tributos e as relações jurídicas a eles pertinentes (CTN, art. 96).

Cumpra assinalar, entretanto, que a enumeração feita pelo Código Tributário Nacional não esgota a matéria, porquanto incompleta, à luz da própria realidade e dos pressupostos que orientam o processo legislativo no campo específico da tributação. Na verdade, o instrumental de ação do Estado, em termos de recursos para legislar em matéria dessa natureza, é bastante amplo.

Decorrente disso, podem-se acrescentar as fontes ali referidas, a Constituição federal, emendas à Constituição, leis complementares, resoluções do Senado, decretos legislativos e os decretos-leis federais.

1.1. *As leis*

Pode-se afirmar que a lei constitucional é a matriz do sistema tributário nacional, por isso mesmo a fonte principal da legislação tributária. Estão, em

decorrência disso, consubstanciados no texto constitucional os princípios fundamentais da tributação. E dentre eles, por mais importantes, há de se destacar os da legalidade e da anterioridade da lei, transcritos, a saber, *in verbis*:

“Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça, nem cobrado em cada exercício, sem que a lei que o houver instituído ou aumentado esteja em vigor antes do início do exercício financeiro, ressalvados a tarifa alfandegária e a de transporte, o imposto sobre produtos industrializados e outros especialmente indicados em lei complementar, além do imposto lançado por motivo de guerra e demais casos previstos nesta Constituição” (CF., art. 153, § 29).

Dispõe, ainda a Constituição federal (art. 19) que é vedado ao poder político instituir ou aumentar tributo sem que a lei o estabeleça.

Por conseguinte, o Código Tributário Nacional faz expressa menção das matérias que podem ser postas no ordenamento jurídico positivo, através de lei. Com isto busca de modo direto explicitar o princípio da legalidade tributária, motivo da análise antecedente. Os assuntos, portanto, que somente poderão ser objeto de lei, face a regra jurídica de tributação (art. 97), são os que a seguir se enumeram:

- a) instituição de tributos ou a sua extinção;
- b) a majoração de tributos ou a sua redução;
- c) a definição da alíquota do tributo e da sua base de cálculo; e
- d) a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou de dispensa ou redução de penalidades.

1.2. Os tratados e as convenções internacionais

Os tratados e as convenções internacionais são acordos ou pactos celebrados em função de interesses comuns, relativamente à decisão de assuntos que digam respeito à política fiscal ou tributária do Brasil e de outros países. Servem, assim, para o aperfeiçoamento do sistema tributário internacional, com vistas a evitar a duplicidade de tributação ou sonegação de tributos no âmbito internacional.

Consoante MORAES (pág. 159), os tratados e as convenções internacionais, após sua promulgação e publicação têm eficácia interna, como outras leis que versam sobre matéria tributária, convertendo-se, portanto, em direito interno nacional. E conclui, asseverando que, “além de constituírem direito positivo interno, os tratados e as convenções internacionais são leis com vigência em vários Estados”.

Por outro lado, a norma codificada preceitua que os tratados e as convenções internacionais têm o condão de revogar ou modificar a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha (CTN, art. 98). É de bom alvitre esclarecer que as regras estatuídas nessas convenções não obrigam os Estados celebrantes, no campo internacional, ao seu rígido cumprimento, mas

tão-somente a aceitá-las livremente e aplicá-las no seu território, conforme muito bem acentua RIBEIRO DE MORAES (pág. 159):

“Entretanto, não nos podemos esquecer, neste raciocínio, que o conteúdo da obrigação específica dos Estados contratantes, na esfera internacional, não é sua submissão às regras pactuadas, mas a adoção das mesmas em seu território.”

1.4. *As normas complementares*

1.4.1. *Esclarecimento preliminar*

De grande importância se reveste o estudo sobre as normas complementares, tendo em vista o seu amplo e diversificado campo de aplicação no seio da Administração Pública. Assim, todo esse complexo de normas que povoam o ordenamento administrativo na área específica da tributação atua como elemento auxiliar da legislação tributária.

Constituindo-se como fontes da legislação tributária, essas normas objetivam facilitar a correta aplicação da lei tributária, através do disciplinamento de todas as atividades fiscais no âmbito da administração federal. Visam, ainda, dirimir dúvidas quanto à inteligência de preceitos tributários, interpretar os atos relativos a tributação, arrecadação e fiscalização, e disciplinar ou criar obrigações para os contribuintes, consoante o que a lei dispuser.

Conforme disposto no CTN, cumpre, antes de se entrar no mérito de cada um, numa análise mais particularizada, enumerar taxativamente os atos de caráter normativo que complementam as leis, os tratados e as convenções internacionais e os decretos (art. 100):

- a) os atos administrativos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;
- b) as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;
- c) as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;
- d) os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios,

Colocados esses aspectos fundamentais, cabe, de logo, examinar-se cada um dos elementos estabelecidos pelo legislador que, no seu conteúdo, dão consistência material às chamadas normas complementares.

1.4.2. *Os atos administrativos normativos*

Com pertinência aos atos administrativos normativos, estes têm uma predominância acentuada no contexto prático das atividades desenvolvidas nos mais variados campos da Administração Pública federal. Na verdade, de tão

usuais, esses atos interferem de modo direto na vida do cidadão comum. Com o título genérico de instruções, aliás, como preconizado pela Constituição federal, eles nascem sob as mais diversas formas: portarias, ordens de serviço, regulamentos e outros da mesma espécie.

Os atos administrativos normativos se afiguram como qualquer instrumento de comunicação firmado por dirigente do alto escalão da organização ou do poder público, que tenha por finalidade precípua promover a divulgação de atos da administração. Essas comunicações são expedidas para observância por parte de diversos setores, e contêm instruções de caráter geral ou específico que implicam no seu cumprimento pelo funcionalismo.

É interessante assinalar que dentre os atos mais relevantes para o estudo em questão, em matéria de conteúdo tributário, destacam-se aqueles baixados pelos Ministros de Estado. Entre os mais importante cabe enumerar as instruções normativas, as normas de execução, as portarias, as circulares e os atos declaratórios. Podem, eventualmente, ser considerados outros atos que, de menor eficácia, não comportariam uma análise mais criteriosa neste ensaio.

As instruções normativas visam a complementar e a interpretar atos do Ministro da Fazenda, dirimir dúvidas a respeito da legislação tributária, bem como fixar normas destinadas a disciplinar o comportamento do contribuinte com respeito às suas obrigações fiscais. As normas de execução objetivam fixar elementos para a programação, execução, acompanhamento, controle e avaliação das atividades do sistema tributário em decorrência das instruções normativas.

As portarias são atos expedidos por administradores mais categorizados de repartições ou órgãos públicos, dando instruções gerais ou especiais a seus subordinados. FALEIRO (pág. 105) assevera que, embora a Constituição outorgue competência ao Ministro da Fazenda para a expedição de instruções, aquela autoridade se utiliza da portaria para "fixar as modalidades de aplicação das leis e regulamentos tributários".

Por outro lado, as circulares são comunicações escritas, de cunho predominantemente uniforme, expedidas a diferentes funcionários, servidores ou órgãos, prestando-lhes esclarecimentos e orientações, bem como estabelecendo diretrizes indispensáveis ao bom andamento das atividades administrativas de modo geral.

Vale ponderar que, conquanto não lhe negando alguma eficácia jurídica, é corrente a linha de pensamento publicista que a circular não pode ser caracterizada como norma jurídica, valendo apenas como uma regra interna da Administração. Isto porque, através desse instrumento de comunicação administrativa, é regulada a conduta dos organismos subalternos pelos superiores.

Dentro desse contexto, cabe destacar, por fim, os atos declaratórios que, segundo o entendimento corrente no campo doutrinário, são aqueles expedidos pela Administração Pública consubstanciando uma declaração afirmativa ou negativa sobre qualquer fato administrativo. São emitidos geralmente pelos escalões locais, através de agentes do fisco de hierarquia a nível de postos ou serviços fiscais.

1.4.3. *As decisões de jurisdição administrativa com eficácia normativa*

Cumpra, inicialmente, salientar que, em nosso País, inexistem tribunais administrativos com competência privativa para decidir, como coisa julgada, matéria de natureza fazendária, tendo presente, inclusive, que a lei fundamental não exclui essas causas do exame do Poder Judiciário. É de ressaltar-se, entretanto, os casos decididos contra a Fazenda Pública (CF, art. 153, § 4º).

Decorrente disso, os processos administrativos fiscais relativos a tributos arrecadados pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda, no âmbito da Administração Pública federal, são julgados, consoante disposto no Decreto nº 70.235, de 6-3-72:

- a) em primeira instância, pelos delegados da Receita Federal;
- b) em segunda instância, pelos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda;
- c) em instância especial, pelo Ministro da Fazenda, nos casos de recursos de decisões dos Conselhos de Contribuintes, interpostos pelos Procuradores Representantes da Fazenda, junto aos mesmos Conselhos.

Relativamente ao processo de consulta dos tributos arrecadados pela SRF, o julgamento compete, em primeira instância, aos superintendentes regionais da Receita Federal; em segunda instância, ao coordenador do Sistema de Tributação; em instância única, compete, ao coordenador do Sistema de Tributação, o julgamento das consultas sobre classificação fiscal de mercadorias, como também aquelas formuladas pelos órgãos centrais da Administração Pública ou por entidades representativas de categorias econômicas ou profissionais, de âmbito nacional.

No entender de MORENO RODRIGUES (pág. 55):

“As decisões administrativas são interpretações da legislação tributária aplicadas a casos concretos, oferecidas por órgãos julgadores, singulares ou coletivos, da administração tributária, para a solução de pendências iniciadas por procedimentos fiscais contestados pelos contribuintes.”

1.4.4. *As práticas administrativas*

“As práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas”, a que se refere o Código Tributário Nacional (art. 100, III) são as soluções dadas pelas autoridades da administração fazendária aos casos levados ao seu julgamento. Evidentemente, que essas decisões, decorrentes da aplicação das normas jurídicas e administrativas, devem ser coerentes e repetitivas em termos de uniformidade no campo da prática administrativa.

Entretanto, adverte CARLOS FALEIRO (pág. 109):

“Se a autoridade fiscal, durante certo tempo, dá à lei determinada interpretação, isso não a impede de abandonar esta prática. Contudo, a alteração da prática administrativa não pode importar em violação

do princípio da igualdade (Constituição federal, art. 153, § 1º), o qual impõe que a lei seja aplicada de maneira uniforme aos contribuintes que se encontrem nas mesmas condições.”

1.4.5 Os convênios entre os entes tributantes internos

De acordo com o CTN, os convênios ficaram em posição inferior à das leis, em termos de hierarquia, considerando que passaram a integrar as normas complementares, as quais cuidam apenas da administração tributária. Assim, os convênios objetivam somente a prestação mútua de assistência entre a Fazenda Pública da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, com vistas à fiscalização dos tributos ou à permuta de informações nessa área.

CAPÍTULO II

Conceituação de Legislação Tributária

SUMÁRIO: 1. O problema da definição: sinonímia. 2. O conceito proposto: breves considerações.

1. O problema da definição: sinonímia

Há autores que, nada obstante fazerem colocações distintivas de natureza pragmática, sustentam haver sinonímia entre Direito Tributário e Legislação Tributária ou Legislação Fiscal. Posicionam tal entendimento na assertiva de que se o direito é o conjunto de normas jurídicas que compõem a ordem jurídica positiva, a legislação tributária ou fiscal exsurge como uma parcela desse ordenamento global, a regular um ramo específico do direito que tem por objeto matéria de caráter tributário.

MINHOTO JÚNIOR (pág. 13), ao acolher esse entendimento, ressalva que o direito, naturalmente, compreende a legislação. E acrescenta que a legislação representa a face prática do direito positivo, “o seu entendimento, a sua evidência prática, a sua ressonância na praxis jurídica”. DONATO GIANNINI (págs. 5-6) também emprega as duas expressões como sinônimas ao admitir que o “direito tributário ou legislação fiscal é aquele que explicita as normas e princípios referentes à imposição e cobrança dos tributos, analisa as conseqüentes relações jurídicas entre entidades públicas e cidadãos”.

Desenvolvendo essa mesma linha de raciocínio, SAVÉRIO MANDETTA (pág. 31), robustece a idéia sustentando, *ex professo*, que:

“A lei fiscal ou tributária é a norma jurídica que regulamenta e orienta a imposição e a arrecadação de tributos, bem como as relações entre o fisco e o contribuinte. Verificamos, assim, ser o direito ou a legislação fiscal ou tributária o conjunto de normas que regulam a imposição e arrecadação de tributos, bem como as relações entre o fisco e o contribuinte.”

2. *Conceito proposto: breves considerações*

Convém salientar que a definição a que se propõe este estudo implica, necessariamente, num esclarecimento preliminar sobre as funções primordiais, que, na esfera fiscal, cumpre à legislação tributária desempenhar, por força, inclusive, de mandamento constitucional. Esse esforço primeiro é importante para a tentativa de uma abordagem conceitual de matéria.

As funções de que se trata estão consubstanciadas na própria Constituição, onde se encontram a estruturação do poder fiscal, a discriminação das receitas tributárias, as limitações ao poder das pessoas políticas e a observância por parte destas dos direitos e garantias individuais a serem respeitados, em matéria de tributação.

À Administração Pública, cabe, portanto, a realização dessas funções com vistas ao atingimento dos fins do Estado, através do regular exercício da administração fazendária, nos limites da competência constitucional que lhe é outorgada. Ela é exercida com as devidas ressalvas e cautelas, não podendo a autoridade pública, que a representa, sobrelevar os limites da legalidade a que se acha submetida.

Ressaltados esses aspectos, importa relevar que definir é fixar, limitando e explicitando os contornos do assunto examinado, é estabelecer os fundamentos basilares do que se quer tomar conhecimento; segundo acentua MORAES (pág. 11), "definir é limitar, é esclarecer, é dar os elementos essenciais do que se pretende conhecer".

Consoante GOMES (pág. 23): "o conceito é uma abstração esquematizada para simplificar, que permite, pelo processo de generalização, as construções ou teorias".

Na pesquisa empreendida, buscando os elementos essenciais indispensáveis à construção de um conceito de legislação tributária, não foi logrado o êxito desejado. Os autores preocupam-se mais com o estudo do direito tributário, deixando, em consequência, a legislação tributária em segundo plano, talvez, quem sabe, por se tratar de uma disciplina nova mais voltada para os currículos de outros cursos que não o de direito.

Em razão dessa escassez de estudos e pesquisas no campo teórico, é que o presente trabalho se propõe a colocar, embora ainda de modo muito tímido, o conceito de legislação tributária. Não se trata, efetivamente, de uma conceituação incontestável, mas apenas uma colocação ainda incipiente e embrionária que poderá ser aperfeiçoada no perpassar do tempo.

A partir dos autores que concebem, na relação jurídica, ao tentar qualquer abordagem conceitual do direito, a valorização da qualidade do sujeito, pode-se esquematizar a definição de legislação tributária. Com fundamento, pois, nesse critério parte-se, então, para sua definição, à luz, portanto, do ordenamento positivo.

Legislação tributária é o conjunto sistemático de princípios e normas, de natureza tributária, que regulam as relações jurídicas entre o poder fiscal e o contribuinte e disciplinam os procedimentos operacionais delas decorrentes.

Do conceito formulado, com vistas ao melhor entendimento do seu alcance, podem ser comentados, de modo particularizado, os aspectos enumerados a seguir que, por substanciais, dão consistência ao conteúdo da matéria enfocada:

Conjunto sistemático de princípios e normas, implica em afirmar que ele não é desordenado, sem interligação ou afinidade, tem um sentido sistêmico, portanto, de coordenação entre si para a constituição de um todo orgânico. Com efeito, BECKER (págs. 103-104) ilustra esse raciocínio ao assegurar que:

“A lei considerada em si mesma, como um ser isolado, não existe como regra jurídica. A regra jurídica contida na lei (fórmula literal legislativa) é a resultante lógica de um complexo de ações e reações que se processam no sistema jurídico onde foi promulgada.”

O autor acima citado complementa seu pensamento acrescentando que: “a regra jurídica embute-se no sistema jurídico e tal inserção não é sem consequência para o sistema jurídico”. E reforça tal assertiva, invocando PONTES DE MIRANDA (págs. XIII-XIV);

“Daí, quando se lê a lei, em verdade, se ter na mente o sistema jurídico, em que ela entra, e se ler na história, no texto e na exposição sistemática. Os erros de expressão da lei são corrigidos facilmente porque o texto fica entre esses dois componentes do material para a fixação do verdadeiro sentido.”

Trata-se, portanto, de um conjunto de normas possuidoras de traços comuns, estruturado de maneira articulada dentro do sistema jurídico positivo. Consoante BERTALANFFY (pág. 1): “um sistema se define como um complexo de elementos em interação, interação essa de natureza ordenada (não fortuita)”. “Por sistema, entende-se um conjunto de partes ou elementos integrados e coordenados entre si. Trata-se de um conjunto racional e lógico”, diz MORAES (pág. 506). Os elementos de um sistema, ensina ATALIBA (pág. 4), “não constituem o todo, como sua soma, como suas simples partes, mas desempenham cada um sua função coordenada com a função dos outros”.

Dando o sentido da expressão sistema jurídico, GOMES (págs. 24-25) ensina que a unidade lógica das formulações jurídicas é um ditame do espírito humano. Os institutos jurídicos são formados pelos preceitos “atinentes às diversas relações jurídicas agrupadas sistematicamente”. E acrescenta: “A coordenação dos diversos e múltiplos institutos jurídicos em um todo harmônico forma o sistema jurídico.”

CASTAN TOBENAS, apud GOMES (pág. 25), define o sistema jurídico como “um conjunto de regras e instituições de direito positivo, pelas quais se rege determinada coletividade”. Para ARMINJON, NOLDE e WOLF, citados por GOMES (pág. 25), “são elementos essenciais de um sistema jurídico: 1º) uma legislação que serve de vínculo à coletividade que rege; 2º) uma certa autonomia, quando menos legislativa”.

De natureza tributária, há de ser os princípios e normas norteadores das ações fiscais. É exatamente a partir do conhecimento desses preceitos inseridos no ordenamento jurídico positivo que se permite qualificá-los como tal e estabelecer a sua perfeita caracterização como tributários ou fiscais.

Relevando essa afirmativa, GOMES (pág. 26) esclarece que:

“Todo instituto jurídico tem no sistema seu lugar próprio. Encontrá-lo é determinar-lhe a natureza. A localização importa para a melhor compreensão e exata aplicação das regras que o compõem.”

Tais princípios revelam-se pelo atributos essenciais de cunho eminentemente fiscal. Estão, portanto, a regular relações jurídicas sobre tributos, nas suas diversas espécies, tais como: impostos, taxas e contribuições. Consoante DE PLÁCIDO E SILVA (pág. 1.052), no jargão jurídico, a natureza “assinála, notadamente, a essência, a substância ou a compleição das coisas”.

Que regulam as relações jurídicas entre o poder fiscal e o contribuinte; isto é, os vínculos entre as pessoas políticas ou entes públicos e os contribuintes que, como sujeitos de direito, têm aptidão para adquirir direito e contrair obrigações na órbita jurídica fiscal. ORLANDO GOMES (pág. 119), estribado numa concepção clássica, diz que “a relação jurídica é vínculo entre sujeitos”.

Os sujeitos podem figurar, no pólo positivo ou negativo de relação tributária. Aqueles que ocupam uma posição ativa são as pessoas políticas, entendidos como a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos detentores de competência tributária. Vale ressaltar que esses entes podem delegar competência aos órgãos por eles criados, para arrecadar tributos e deles dispor a fim de assegurar o funcionamento de suas atividades públicas. Os que figuram no pólo negativo são os contribuintes e responsáveis.

Como bem sintetiza PUGLIATTI, apud GOMES (pág. 116), “cada sujeito de direito ou parte ocupa, na relação jurídica, posição definida, ativa ou passiva”.

SANTORO PASSARELLI, citado por GOMES (págs. 116-117), realça esse entendimento esclarecendo que a relação jurídica:

“Indica a respectiva posição de poder de uma pessoa e de dever de outra, ou de outras, poder e dever estabelecidos pelo ordenamento jurídico para a tutela de um interesse. A posição ativa na relação jurídica designa-se com o termo genérico poder, a passiva, correlatamente, dever...”

As relações jurídicas, portanto, reguladas pelo complexo de regras jurídicas e administrativas, são os instrumentos que materializam a legislação tributária, dando origem, então, ao chamado poder fiscal; consoante MORAES, a lei é quem aciona o poder fiscal. E acrescenta: “Sem o exercício da função legislativa o titular do poder fiscal não poderia utilizá-lo.”

O poder fiscal, outorgado pela Constituição, é que traça a viga mestra do sistema tributário, discriminando as receitas tributárias e fixando a obrigação, por parte do sujeito passivo, de pagar impostos, taxas ou contribuições. Neste particular aspecto, ressalta MORAES (pág. 196) que o poder fiscal “é originário, pois a soberania é inerente ao Estado ou órgão estatal que a possui originariamente”. E acrescenta: “Nasce da Constituição e, portanto, não vem de nenhuma outra entidade.”

Comporta, ainda, dizer que a relação jurídica, como categoria essencial do direito, é configurada pelos sujeitos (pessoas físicas ou jurídicas) e pelo objeto

(a prestação patrimonial que cabe ao contribuinte satisfazer), por força da vinculação da pessoa com o fato gerador, obrigando, portanto, a realizar um comportamento determinado pela ordem jurídica.

E disciplinam os procedimentos operacionais delas decorrentes, isto é, resultantes das atividades desenvolvidas pela Administração Pública, em razão das regras instituídas pelas normas jurídicas de natureza tributária.

Com pertinência aos tributos federais, estes são administrados pela Secretaria da Receita Federal (denominação atual da antiga Direção-Geral da Fazenda Nacional), órgão superior da administração tributária da União, subordinado diretamente ao Ministro de Estado da Fazenda. Esta estrutura central de direção superior atua, então, visando a correta aplicação da legislação fiscal, inclusive, interpretando-a e baixando as normas administrativas necessárias à sua fiel observância.

Segundo LA GARZA, apud RIBEIRO DE MORAES (pág. 137):

“Os destinatários dessas normas podem ser a própria administração fiscal e os contribuintes mesmos, mas também pessoas estranhas; a todas elas se lhes pode exigir o cumprimento de ordens administrativas, tais como fornecer informações, exibir livros, permitir a inspeção de locais etc., tudo isso com a finalidade principal de tutelar os créditos fiscais, com base na obrigação geral de cooperação que recai sobre todos os cidadãos, porque todos eles estão sujeitos ao poder estatal que exerce a Administração Pública.”

Dentro desse contexto da prática administrativa, cabe, portanto, à Administração Fazendária estabelecer normas com vistas ao controle do recolhimento da receita tributária, bem como fixar instruções destinadas a acelerar a cobrança de tributos oriundos de processos fiscais, para execução de serviços de fiscalização e sobre classificação tarifária.

O estabelecimento desses procedimentos operacionais é de vital importância, na medida em que possibilita ao contribuinte melhor cumprir sua obrigação tributária.

CAPÍTULO III

Conclusões

SUMÁRIO: 1. *Funções e princípios.* 2. *Função sistêmica.* 3. *Princípios constitucionais.* 4. *Natureza jurídica.* 5. *Fontes.* 6. *Funções impositivas estatais.*

1. *Funções e princípios*

Do quanto exposto é de concluir-se que a legislação tributária enfeixa, na sua conceituação, um conjunto de funções e princípios, os quais serão abordados com ênfase nos seus elementos estruturais, construídos a partir da

delimitação conceitual da temática aqui versada, em consonância com os aspectos a seguir enumerados:

- a) função sistêmica;
- b) princípios constitucionais;
- c) natureza jurídica;
- d) fontes;
- e) funções impositivas estatais.

2. *Função sistêmica*

A moderna teoria geral do direito não concebe uma legislação fora do ordenamento jurídico global, como conteúdos estanques, que se justifiquem por si só. Na verdade, a legislação tributária, como de resto outros segmentos semelhantes do direito, é um todo orgânico e sistêmico. A visão de globalidade do sistema jurídico positivo, portanto, é essencial em qualquer esforço de entendimento.

Neste sentido é relevante a colocação de PEDROZA (pág. 235) ao revelar que a norma tomada no seu sentido isolado traduz uma simples proposição:

“A norma jurídica é uma estrutura de sentido, mas esse sentido é função do sistema no qual a norma está integrada. Isolada do todo de que é parte, reduz-se a uma simples proposição, distinta das demais pela natureza dos conectivos formais, e nesse caso só poderá ser objeto da investigação lógica.”

E acrescenta de modo enfático, complementando seu raciocínio anterior:

“Dado que a norma jurídica só existe dentro de um sistema, é nele que se deve buscar o modo de sua produção, isto é, o fundamento de sua validade como norma; como, igualmente no sistema, deve situar-se o conjunto de seus efeitos, isto é, sua eficácia.”

Decorre dessa premissa que o conjunto sistemático de normas jurídicas e de atos administrativos praticados no exercício legal da atividade estatal, são os elementos essenciais que, sob o aspecto positivo do direito, materializam a legislação tributária, originando o surgimento do poder tributário, ou, como querem alguns doutrinadores, do poder fiscal.

O direito positivo, portanto, sob o ângulo científico, deve ser tomado como um conjunto de partes interligadas e coordenadas entre si que se constituem num todo orgânico. Vale dizer, então, que as disciplinas de que se compõem os diversos ramos do direito não podem ser vistas de modo isolado, mas como uma peça fundamental dentro do sistema legal positivo, ou seja, no seu relacionamento estreito com as demais disciplinas do mundo jurídico.

Releva notar, portanto, neste plano sistemático retroconfigurado, que a legislação tributária se dedica fundamentalmente ao estudo — pelo aspecto orgânico do direito, das leis que versem no todo ou em parte sobre cada um dos tributos e sobre as relações a cada um deles pertinentes.

Invoça-se, para concluir, o ponto de vista sustentado por PEDROZA (pág. 239), que de maneira clara assegura:

“Por último, é preciso considerar que o sistema, qualquer que seja, põe-se como uma unidade de sentido. Em consequência, todas as normas que o integram devem encontrar seu último fundamento de validade em uma única norma, que, no sistema jurídico positivo, não pode ser outra que a Constituição.”

3. *Princípios constitucionais*

A Constituição federal estabelece três esferas de competência tributária para as pessoas políticas (União, Estados e Municípios), sendo que cada uma delas pode instituir ou aumentar tributos, respeitados os princípios implícitos ou explícitos no texto constitucional.

Dentre os poderes enumerados na Constituição federal, encontra-se o poder de tributar que, de maneira inquestionável, é um dos mais importantes que detém o Estado. Isto porque, sendo os tributos derivados as principais fontes de receitas da União, dos Estados e dos Municípios, é através dos recursos delas decorrentes que o Estado cumpre os encargos que lhe são cometidos pela lei fundamental do País.

Os princípios básicos da legislação tributária estão explicitados na Constituição federal e consistem na estrita legalidade dos tributos (art. 19, item I, e art. 153, § 29); igualdade (art. 153, § 1º); discriminação de competência (arts. 21, 23 e 24); delimitação de poderes (arts. 19 e 20) e anterioridade da lei (art. 153, § 29). Estes são os princípios que orientam a atividade estatal de tributação, principal atividade do Estado moderno.

4. *Natureza jurídica*

A legislação tributária encerra uma relação obrigacional de direito público, de caráter patrimonial, entre o fisco e o contribuinte, tendo presente que a prestação a ser satisfeita pelo devedor implica necessariamente numa obrigação de dar. Trata-se de uma prestação positiva, cujo objeto principal é o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária.

A legislação tributária pertence ao ramo do Direito Público e se origina de princípios constitucionais e de lei complementar, tendo sua natureza jurídica caracterizada pela lei, pelos sujeitos ativo e passivo, pela base de cálculo e pelo objeto. Tem, então, vínculo de subordinação à lei constitucional.

5. *Fontes*

As fontes da legislação tributária, além das enumeradas no Código Tributário Nacional (art. 96), podem ser, ainda, assim consideradas a Constituição federal, as emendas à Constituição federal, as leis complementares, as resoluções do Senado e os decretos-leis federais, que digam respeito às normas tributárias.

6. Funções impositivas estatais

As funções impositivas do Estado estão ligadas indissolavelmente ao campo da tributação e se respaldam no estrito princípio da legalidade tributária. Esta garantia material assegurada pela lei maior é, sem dúvida, a base fundamental para a construção de um sistema tributário justo, de acordo com a capacidade contributiva de cada um para a formação das receitas derivadas.

Ressalte-se, finalmente, que o Estado, através da legislação tributária, e usando o seu poder de império, alcança o patrimônio do particular e dele retira os recursos financeiros indispensáveis à realização de seus fins.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- (1) ATALIBA, Geraldo — *Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 2ª edição, 1981.
- (2) AYALA, José Luis Peres e GONZALES, Eusébio — *Curso de Derecho Tributario*. Ed. de Derecho Reunidas, Madrid, 1975.
- (3) BARROS JÚNIOR, Carlos S. de — *Compêndio de Direito Administrativo*. São Paulo, Max Limonad, 1954.
- (4) BALEEIRO, Allomar — *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. Rio de Janeiro, Forense, 1974.
- (5) ————— — *Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro, Forense, 8ª edição, 1976.
- (6) BODENHEIMER, Edgar — *Ciência do Direito*. Rio, Forense, 1962.
- (7) BECKER, Alfredo Augusto — *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo, Saraiva, 2ª edição, 1972.
- (8) BERTALANFFY, Ludwig von e outros — *Teoria dos Sistemas*. Rio de Janeiro, Ed. da FGV, 1976.
- (9) BIELSA, Rafael — *Compêndio de Derecho Fiscal*. Buenos Aires, Depalma Editor, 1952.
- (10) CAETANO, Marcelo — *Princípios Fundamentais do Direito Administrativo*. Rio, Forense, 1977.
- (11) CARDONA, Alejandro Ramizes — *Derecho Substancial Tributario*. Bogotá, Ed. Retina, 1975.
- (12) CARVALHO, Paulo de Barros — *Teoria da Norma Tributária*. São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 2ª edição, 1981.
- (13) CARVALHO, A. A. Contreitas de — *Doutrina e Prática do Direito Tributário*. São Paulo, Freitas Bastos, 2ª edição, 1973.
- (14) CELESTINO, João Baptista — *Direito Tributário nas Escolas*. 3ª edição, 1979.
- (15) CERQUINTO, Percival Júlio Vaz — "Conceituação do Direito Administrativo" in *Revista de Direito Administrativo* da FGV, v. 121, 1975.
- (16) Código Tributário Nacional. Organizado pela equipe de Vox Legis. São Paulo, Sugestões Literárias S/A, 1ª edição, 1976.
- (17) Constituição da República Federativa do Brasil. São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 1981.
- (18) COSTA, Célio Silva — *Teoria e Prática do Direito Tributário*. Rio de Janeiro, Liv. Francisco Alves, 1976.

- (19) DOBEL, J. Patrick — “Como e por que um Estado se corrompe”, *O Estado de S. Paulo*, 2-3-80.
- (20) DUVERGER, Maurice — *Instituciones Financieras*. Barcelona, Bosch Editor, 1960.
- (21) FALCÃO, Amílcar de Araújo — *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 4ª edição, 1974.
- (22) FALEIRO, José Carlos — *Normas Complementares. Direito Tributário, 5: Comentários ao Código Tributário Nacional*. Organizadores: Hamilton Dias de Souza, Henry Tilbery, Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo, Bushatsky Editor, v. 3, 1977.
- (23) FONROUGE, Carlos M. Giuliani — *Derecho Financiero*. Buenos Aires, Ed. Depalma, 3ª edição, 1976.
- (24) FONSECA, Roberto Piragibe da — *Curso de Instituições de Direito Público*. Rio de Janeiro, Freitas Bastos, 2ª edição, 1971.
- (25) FRIEDMANN, W. — *Legal Theory*. New York, Columbia University Press, 1967.
- (26) GASPARI, Diógenes — *Poder Regulamentar*. São Paulo, Bushatsky Editor, 1978.
- (27) GARZA, Sérgio Francisco de la — *Derecho Financiero Mexicano*. México, Ed. Porrúa, 5ª edición, 1973.
- (28) GASPAR Filho, Walter — *Você Conhece Legislação Tributária?* Rio de Janeiro, Ed. Rio, 1978.
- (29) GIANNINI, Achille Donato — *Istituzioni di Diritto Tributario*. Milano, 7ª edizione, 1956.
- (30) GOMES, Orlando — *Obrigações*. Rio de Janeiro, Forense, 3ª edição, 1972.
- (31) GUIMARAES, Ylves José de Miranda — *Os Principios e Normas Constitucionais Tributárias*. São Paulo, LTR Editora, 1976.
- (32) JARACH, Dino — *Curso Superior de Derecho Tributario*. Buenos Aires, Liceu Cima, 1969.
- (33) LARANJEIRA, Raymundo — *Propedêutica do Direito Agrário*. São Paulo, Editora LTR, 2ª edição, 1981.
- (34) LEITE, Luciano F. et alii — *Jurisprudência Tributária*. São Paulo, Max Limonad Editora, 2º volume, 1977.
- (35) MACHADO, Hugo de Brito — *Curso de Direito Tributário*. Rio de Janeiro, Forense, 2ª edição, 1981.
- (36) MALUF, Sahid — *Teoria Geral do Estado*. São Paulo, Sugestões Literárias, 8ª edição, 1974.
- (37) MANDETTA, Saverio — *Impostos, Taxas e Contribuições*. São Paulo, Ed. Colebras, s/data.
- (38) MAXIMILIANO, Carlos — *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. Rio, Forense, 1981.
- (39) MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de — *Princípios Gerais do Direito Administrativo*. Rio de Janeiro, Ed. Forense, I, 1969.
- (40) MICHELI, Gian Antonio — *Curso de Derecho Tributario*. Ed. de Derecho Reunidas, Madrid, 1975.
- (41) MINHOTO JUNIOR, Alcebiades da Silva — *Instituições de Direito Tributário*. São Paulo, Saraiva, 1975.
- (42) MIRANDA, Pontes de — *Tratado de Direito Privado*. Rio de Janeiro, Prefácio, págs. XIII-XIV, v. I, 1954.
- (43) ————— — *Comentários à Constituição de 1969*. São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, Tomo III, 2ª edição, 1970.

- (44) MORAES, Bernardo Ribeiro de — *Curso de Direito Tributário da Constituição de 1969*. São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 1979.
- (45) MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo — *Curso de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro, Forense, 3ª edição, 1976.
- (46) MORSELLI, Emanuele — *Curso de Ciência das Finanças Públicas*. Rio de Janeiro, Ed. Financelras, 1959.
- (47) NASCIMENTO, Carlos Valder do — *Manual de Comunicação Administrativa*. Itabuna, FESPI/CEPLAC, 1979.
- (48) NOGUEIRA, Ruy Barbosa — "Poder Tributário: Conceito de Autonomia" in *Revista de Direito Administrativo*, FGV, v. 84, 1966.
- (49) ————— — *Curso de Direito Tributário*. São Paulo, Saraiva Editora, 1980.
- (50) NOVELLI, Flávio Bauer — "O Congresso e o Processo Legislativo na Emenda nº 1 à Constituição de 1967" in CAVALCANTI, Temístocles B. (org.) *Estudos sobre a Constituição de 1967 e sua Emenda nº 1*. Rio, FGV, 1977, págs. 67-94.
- (51) PASQUIER, Claude du — *Introduction à la Théorie Générale et à la Philosophie du Droit*. Paris, Neuchâtel, 3ª edição, 1948.
- (52) PEDROZA, Bernardette — "Validade e Eficácia da Lei Complementar à Constituição" in BORGES, José Souto Maior (coordenador). *Direito Tributário Moderno*. São Paulo, Bushatsky Editor, 1977, págs. 235, 236 e 239.
- (53) PROVOSTE, Mario Fernández e PROVOSTE, Héctor Fernández — *Principios de Derecho Tributario*. Chile, Ed. Jurídica do Chile, 1952.
- (54) PEREIRA JÚNIOR, Jessé Torres — "Os Atos Institucionais em Face do Direito Administrativo" in *Revista de Informação Legislativa* a. 14 n. 56, out./dez. 1977, pag. 213.
- (55) RODRIGUES, Rafael Moreno — *Curso de Legislação Tributária para Administradores de Empresa*. São Paulo, Ed. Resenha Tributária, 1978.
- (56) SALDANHA, Nelson — *O Estado*. Brasília, Ed. Universidade de Brasília, 1979.
- (57) SILVA, Aduino Quirino — *Direito Tributário*. São Paulo, Sugestões Literárias, 1980.
- (58) SILVA, De Plácido e — *Vocabulário Jurídico*. Rio, Forense, volume III, 1975.
- (59) SILVA, José Afonso da — "Os Tributos no Quadro do Direito" in *Revista de Direito Administrativo*, FGV, v. 124, abril/junho 1976.
- (60) ————— — *Aplicabilidade das Normas Constitucionais*. São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 1982.
- (61) SOUZA, Rubens Gomes de — *Compêndio de Legislação Tributária*. São Paulo, Ed. Resenha Tributária, 1975.
- (62) SOUZA, Rubens Gomes de, et alii — *Interpretação no Direito Tributário*. São Paulo, Saraiva-Educ, 1970.
- (63) TENÓRIO, Igor — *Curso de Direito Financeiro Brasileiro*. Rio de Janeiro, Mabri Editora, 1970.
- (64) TENÓRIO, Igor e MAIA, J. Motta — *Dicionário de Direito Tributário*. São Paulo, Bushatsky Editor, 1975.
- (65) TROTABAS, Louis — *Manuel de Droit Public et Administratif*. Paris, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, 3ª edição, 1962.
- (66) UCKMAR, Victor — *Principios Comuns de Direito Constitucional Tributário*, tradução de MARCO AURÉLIO GRECO. São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 1976.
- (67) VILLEGAS, Héctor — *Curso de Direito Tributário*. São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 1980.