

Os Estados poderiam, dizendo-se detentores do imposto de transmissão *causa mortis*, tributar os rendimentos das heranças em base mensal, uma vez que somente a base anual é tributada pelo imposto sobre a renda.

Esses dois exemplos mostram que, a prevalecer o entendimento enunciado na referida Súmula, abre-se um interminável universo de possibilidades de criação de novos impostos disfarçados de taxas; pois incidiriam sobre base de cálculo próprias de impostos, ainda que não idênticas às dos impostos já existentes.

Seria o fim do sistema de discriminação de rendas adotado no Brasil como base de nosso modelo federativo e seria a admissão de infinita superposição de tributos.

6. Conclusão: a Necessidade de Reformulação da Súmula Vinculante n. 29 do STF

É nesse quadro que se pode afirmar sem medo de errar que é necessária a reforma da Súmula em questão e que a proposta dessa revisão deveria ocorrer o mais rapidamente possível. Talvez a OAB pudesse propô-la, cumprindo assim com essa sua nova e importante missão de zelar pela correção das súmulas vinculantes editadas pelo STF.

Reflexões sobre a Estrutura do Direito Tributário no Brasil

Rodrigo Caramori Petry

Mestre em Direito Econômico e Social pela PUC/PR. Professor, Advogado e Consultor Tributário em Curitiba/PR.

Resumo

O presente artigo investiga as diversas normas tributárias e seus instrumentos introdutórios ou veículos normativos no Brasil, especialmente para demonstrar o notável inter-relacionamento entre os diversos atos normativos editados pelos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, apontando aspectos de sua aplicação em matéria tributária.

Abstract

The present article investigates the various tributary regulations and its introductory instruments or normative vehicles in Brazil, especially to demonstrate the notable inter-relationship between different normative acts edited by the Legislative, Executive and Judiciary Powers, outlining aspects of its applications on tributary subjects.

1. Introdução

O tributo, como uma prestação pecuniária compulsória exigida pelo Estado ou quem lhe faça as vezes, representa uma limitação a dois direitos fundamentais dos cidadãos, reconhecidos como tais pela Constituição brasileira: a propriedade e a liberdade. Disso resulta que a instituição de um tributo, sua apuração, cobrança e as demais providências relacionadas (*v.g.* fiscalização) devem estar cercadas por limites.

O princípio constitucional da legalidade geral representa um desses limites, estando intimamente relacionado à matéria tributária. Confirma-se o texto de nossa Constituição, *ipsis litteris*: “Art. 5º (...) II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;” A legalidade exige, para sua realização, uma série de providências por parte do poder público, que uma vez atendidas, autorizam esse poder a sujeitar as pessoas aos seus mandamentos, inclusive e especialmente em matéria tributária.

Para o caso específico das normas tributárias que fixam a instituição ou majoração de tributos, a Constituição Federal vai mais além, para exigir a legalidade estrita ou tipicidade (art. 150, I)¹, por meio da qual todos os elementos normativos da regra-matriz de incidência do tributo (sua hipótese de incidência, sujeito ativo, sujeito passivo e critérios de quantificação do tributo a ser pago (base de cálculo, alíquota etc.), devem estar estabelecidos/descritos em lei, não bastando que a

¹ “Art. 150. (...) é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; (...).”

instituição do tributo seja apenas autorizada por lei, o que deixaria à autoridade fiscal a função de fixar a regra tributária.

Para compreender as diversas implicações do princípio da legalidade, tanto em sua feição geral (art. 5º, II) quanto tributária (art. 150, I), é importante visualizar a construção do sistema normativo no qual está inserido o ramo do Direito Tributário, o que empreenderemos no presente artigo, apontando uma visão geral das principais fontes formais do Direito Tributário, constituídas, em seu conjunto, por atos normativos estatais. Nossa maior pretensão é demonstrar melhor como os atos legislativos, administrativos e judiciais são inter-relacionados para dar eficácia ao sistema normativo ao mesmo tempo em que se cumpre com a exigência da legalidade, especialmente em matéria tributária.

Vamos apresentar classificações, tanto das normas tributárias quanto especialmente de seus veículos, com o intuito de auxiliar na compreensão da estrutura normativa do Direito Tributário no Brasil. Mas, evidentemente, outras ordens de classificação das normas e dos atos normativos tributários podem ser encontradas, e não temos a pretensão de esgotar possibilidades classificatórias nem identificar absolutamente todas as espécies normativas possíveis. Seria uma tarefa ingrata, ainda que diante de um esforço taxionômico hercúleo, já que estamos diante de um universo muito grande e complexo de elementos (normas e seus veículos), refratários a qualquer proposta classificatória exata ou unívoca.

2. Manifestações da Legalidade: Veículo, Órgão e Processo Próprios

No sistema jurídico adotado pelo Brasil, um país cuja estrutura de governo é republicana, as normas (inclusive as tributárias) são introduzidas no ordenamento por meio de atos ou veículos normativos próprios, também chamados de “instrumentos introdutórios de normas” ou “fontes formais” (ex.: lei ordinária), e são materializadas em textos escritos.

Os veículos normativos são elaborados por determinados órgãos aos quais é atribuída competência normativa (ex.: Congresso Nacional), competência essa que em regra é exercida com obediência a um rito procedimental, específico para cada veículo².

Os veículos normativos de caráter legislativo se destacam, pois são aqueles elencados pela Constituição Federal brasileira como os mais apropriados para inovar a ordem jurídica inauguralmente. Além deles, também coexistem, em nosso sistema jurídico, atos normativos administrativos e atos normativos judiciais, alguns deles indicados expressamente pela Constituição Federal de 1988, enquanto outros são indicados pela própria legislação infraconstitucional, que assim regula a produção dos veículos que lhe são subordinados, ou seja, os veículos infralegais.

Em se tratando de normas jurídicas que devam ser veiculadas diretamente por leis (em sentido amplo), atribuímos denominações específicas aos elementos de

² Podem existir eventualmente atos normativos, de cunho administrativo, que não dependem de uma sucessão de atos encadeados para sua composição, como é o caso daqueles próprios para a normatização de situações muito específicas (v.g. ordens de serviço), tudo a depender da legislação que der fundamento ao ato administrativo, já que é ela que estabelecerá os requisitos de formação/edição do ato no caso.

operacionalização do princípio da legalidade: os veículos normativos, nesses casos, são chamados de “veículos legislativos”; os órgãos competentes para sua edição são os “órgãos legiferantes” e o rito próprio para elaboração desses veículos é o “processo legislativo”, que inclusive possui *status* constitucional (vide art. 59 e seguintes da Constituição de 1988).

Os textos legais (textos de atos com força de lei), após serem aprovados mediante o processo legislativo, são promulgados em regra pelo Presidente da República (v.g. lei ordinária)³ ou pelo mesmo órgão que os elaborou (v.g. Resolução do Senado), e passam a valer quando de sua publicação na imprensa oficial, ou, no caso de veicularem a instituição ou majoração de um tributo, poderá ser exigido o decurso de um determinado prazo contado dessa publicação para que o texto possa produzir efeitos, prazo esse ao qual se dá o nome de “anterioridade”⁴.

Toda essa sequência de exigências e etapas para a edição de normas legais serve para legitimá-las, ou seja, para traduzir nas normas a vontade do povo, o que é uma exigência do sobreprincípio republicano⁵.

Aqui já podemos notar as distinções entre “veículo”, “texto” e “norma” jurídicos:

- i) “veículos normativos”, ou “instrumentos introdutórios de normas” ou “fontes formais do direito”: são os modos de expressão do Direito, meios pelos quais as normas jurídicas são introduzidas no ordenamento para gerar os efeitos que lhes são próprios, e os mais relevantes estão discriminados na Constituição Federal;
- ii) “texto normativo”: é o direito positivo materializado/visualizável, por meio de símbolos de linguagem grafados em um papel ou outro substrato ou base comunicativa⁶;
- iii) “norma jurídica”: é a significação obtida pela leitura e interpretação do texto escrito, que por sua vez foi trazido ao mundo jurídico por meio de um veículo⁷.

O “princípio” constitucional da legalidade está intimamente relacionado com as questões aqui tratadas, porque os veículos normativos legais, os órgãos legife-

³ Caso o projeto de lei ordinária em questão seja vetado pelo Presidente, tal veto venha a ser derrubado por votação do Congresso, e ao final o Presidente ainda assim não promulgue a lei, será ela promulgada pelo Presidente do Senado Federal (parágrafo 7º do art. 66 da CF).

⁴ Sobre o princípio da anterioridade, veja-se nosso estudo: PETRY, Rodrigo Caramori. “O Princípio da Anterioridade da Lei Tributária: Teoria Geral e Análise de Casos”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 170. São Paulo: Dialética, nov./2009, pp. 75-92.

⁵ Como esclarece Roque Antonio Carrazza: “República é o tipo de governo, fundado na igualdade formal das pessoas, em que os detentores do poder político exercem-no em caráter eletivo, representativo (de regra), transitório e com responsabilidade.” (*Curso de Direito Constitucional Tributário*, 24ª edição. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 58) Observe-se que na República brasileira a representação popular é a regra, embora a própria Constituição Federal admita que o povo se “autogovernar” nas excepcionais hipóteses de plebiscito, de referendo e de iniciativa popular, por meio dos quais o conteúdo de atos administrativos ou de atos legislativos (normas jurídicas) pode ser diretamente aprovado ou determinado pela população, nos termos regulados pela Lei nº 9.709/1998.

⁶ Atualmente podem ser consultados os textos legais diretamente de páginas do governo disponibilizadas virtualmente na internet.

⁷ Demonstrando as dificuldades para obter-se uma definição do que seja norma jurídica, veja-se, dentre outros: GUASTINI, Riccardo. *Das Fontes às Normas* (tradução de Edson Bini e apresentação de Heleno Tôrres). São Paulo: Quartier Latin, 2005.

rantes e o processo legislativo são os meios diretos de realização da legalidade, inclusive em matéria tributária. Daí por que em havendo vício em um desses meios (veículo, órgão ou processo), a norma tributária restará fatalmente inválida, por desobediência ao princípio da legalidade. Embora estejamos focando aqui os atos normativos legislativos, resta esclarecer que devem obediência à legalidade também os atos normativos administrativos e os atos normativos judiciais.

Por consubstanciar a exigência de que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei” (art. 5º, II, da Constituição), o princípio da legalidade protege os cidadãos contra o arbítrio do Estado, garantindo que sua liberdade e sua propriedade possam ser objeto de intervenção estatal apenas quando devidamente autorizada ou apenas na medida em que for determinada expressamente pela lei, e desde que essa lei, por sua vez, esteja amparada na Constituição.

Conseqüentemente, para concluirmos se uma determinada norma jurídica é obediente à legalidade, devemos observar, cumulativamente:

- i) qual é o veículo normativo adequado para prever tal norma;
- ii) qual é o órgão competente para a edição do veículo normativo;
- iii) qual é o processo exigido para a edição do veículo normativo.

Por isso dizemos que o princípio da legalidade não se esgota na simples exigência de que, para instituir direitos, deveres ou obrigações, seja editada uma lei; é necessário que essa “lei” seja representada pelo veículo normativo adequado para a norma que se quer instituir, que seja editada pelo órgão competente, e que sua elaboração seja obediente ao processo legislativo.

Daí ser importante identificar, em cada caso, de qual espécie de norma jurídica estaremos tratando, pois para cada espécie de norma jurídica existirão veículos próprios, que por sua vez terão órgãos e procedimentos próprios, diversos deles determinados na Constituição Federal.

Todas essas exigências, desdobradas a partir da regra da legalidade geral, estão previstas na Constituição Federal para vincular a União Federal e os demais entes políticos (Estados, Distrito Federal e Municípios). Entretanto, note-se que os elementos trazidos pelo art. 59 da Constituição servem apenas à União, e indiretamente servem de modelo para Estados, DF e Municípios. A própria Constituição Federal autoriza a auto-organização dos Estados por meio de Constituições Estaduais (art. 25)⁸; e os Municípios (art. 29)⁹ e o Distrito Federal (art. 32)¹⁰ por meio de leis orgânicas, mas sempre serve como um modelo de caráter nacional no que diz respeito à estruturação básica de seus subsistemas normativos, inclusive quanto aos veículos normativos a serem utilizados.

Essa relação de dependência e relativa uniformidade entre a ordem constitucional total (CF) e as ordens constitucionais parciais é expressão do princípio da

⁸ “Art. 25. Os Estados organizam-se e regem-se pelas Constituições e leis que adotarem, observados os princípios desta Constituição.”

⁹ “Art. 29. O Município reger-se-á por lei orgânica (...) atendidos os princípios estabelecidos nesta Constituição, na Constituição do respectivo Estado e os seguintes preceitos: (...)”

¹⁰ “Art. 32. O Distrito Federal (...) reger-se-á por lei orgânica (...) atendidos os princípios estabelecidos nesta Constituição.”

simetria constitucional, reconhecido pelo STF¹¹, e extraído da dicção dos arts. 25, 29 e 32 do Texto Magno, quando atribui ordens constitucionais parciais aos Estados, DF e Municípios desde que “atendidos os princípios desta Constituição”¹².

Assim sendo, as exigências básicas da legalidade, fortemente inspiradas pelo sobreprincípio republicano (que protege valores e princípios fundamentais de nosso sistema jurídico), servem como modelo para as Constituições dos Estados e para as Leis Orgânicas dos Municípios e do Distrito Federal, em obediência ao princípio constitucional da simetria. Assim sendo, é o princípio da simetria constitucional que explica por que muitas vezes essas “ordens constitucionais parciais” apenas repetem as mesmas normas que a Constituição Federal já prevê acerca dos veículos normativos, dos órgãos autorizados a legislar, e do processo legislativo adequado para a edição dos veículos, apenas adaptando-os às peculiaridades dos Estados e dos Municípios.

3. Visão Geral das Normas e das Fontes do Direito em Matéria Tributária no Brasil

3.1. As normas jurídicas em geral

Como já referido, o Direito Tributário positivo é representado pelo conjunto das normas jurídicas voltadas a regular a instituição, apuração, cobrança, exoneração e fiscalização dos tributos, e esse amplo conjunto normativo deve obediência ao princípio da legalidade geral (art. 5º, II, da CF), princípio esse que ganha peculiaridades em certas áreas do Direito Tributário, como no caso das normas que instituem ou majorem tributos, para as quais se exige a legalidade estrita (art. 150, I, da CF).

Para compreender melhor a temática das fontes do Direito Tributário, é preciso investigar a estrutura de nosso sistema normativo com uma visão mais ampla, para que se possa compreender primeiramente quais são as espécies de normas que compõem o ordenamento jurídico brasileiro, para daí entender a extensão e as formas de aplicação da legalidade a esse conjunto normativo, o que demandará o estudo das fontes formais¹³.

Observe-se que o sistema normativo é construído com diversos tipos de normas, que se ocupam de diferentes tarefas, para, direta ou indiretamente, regular as condutas humanas. Assim sendo, apanhando o fenômeno normativo sob uma visão mais simples para efeitos didáticos, podemos identificar as normas:

¹¹ O princípio da simetria constitucional exige que os institutos e formas previstos na Constituição Federal, que representem os grandes objetivos e fundamentos da República federativa brasileira, sejam simetricamente reproduzidos pelas Constituições estaduais e pelas Leis Orgânicas municipais. Garante-se assim que as ordens constitucionais parciais manterão, ainda que em sua esfera mais limitada, os grandes pilares fundamentais da estrutura político-jurídica do Estado Brasileiro, restando espaço para inovações apenas em questões específicas. Disso resulta uma certa uniformidade (não identidade) entre a Constituição Federal, as Constituições estaduais e leis orgânicas no que diz respeito, por exemplo, às fontes formais do direito utilizadas nas respectivas esferas (federal, estadual e municipal).

¹² STF, Pleno, ADIn nº 425-5/TO, Rel. Ministro Maurício Corrêa, julgado por maioria em 04.09.2002, DJU em 19.12.2003.

¹³ Utilizamos aqui como sinônimos: “sistema jurídico”, “direito positivo” e “ordenamento jurídico”.

a) conforme a amplitude de seus efeitos e a determinação de seu conteúdo¹⁴, dividindo-as em:

- i) normas abstratas e gerais (preveem fatos hipotéticos e geram efeitos para todos);
 - ii) normas concretas e individuais (preveem fatos determinados na realidade e geram efeitos para determinados sujeitos);
- b) conforme sua hierarquia, poderemos verificar que algumas normas servem de fundamento de validade para outras normas, daí termos:
- i) normas primárias (podem instituir, modificar e extinguir direitos, deveres e obrigações); e
 - ii) normas secundárias (possuem seu conteúdo subordinado aos direitos, deveres e obrigações já instituídos nas normas primárias);
- c) conforme a função no ordenamento jurídico, poderemos verificar que as normas podem exercer diversas tarefas normativas, regrando parcelas diferentes da realidade, ainda que se encontrem no mesmo nível hierárquico, daí, por exemplo, termos diversos tipos de normas:
- i) normas que definem direitos fundamentais;
 - ii) normas que fixam competências;
 - iii) normas que fixam princípios;
 - iv) etc.

d) conforme sua função seja realizar a afirmação ou a revisão do sistema normativo, podemos dividir as normas em:

- i) normas de afirmação sistêmica, pelas quais se institucionalizam enunciados prescritivos diversos, em seu conjunto formando o desenho do sistema do direito positivo;
- ii) normas de revisão sistêmica, que se limitam apenas a revogar ou suspender os efeitos de enunciados prescritivos afirmados anteriormente no sistema, ou seja, atuam em face das normas de afirmação sistêmica, limitando-se a revogá-las ou suspender seus efeitos, inclusive como meio de fixar a jurisprudência consolidada nos tribunais superiores acerca da ilegalidade ou inconstitucionalidade de determinada norma de afirmação sistêmica ou mesmo de uma norma de revisão sistêmica reconhecida como ilegítima¹⁵.

Como já ressaltamos, outras formas de classificar as normas jurídicas podem ser adotadas, a partir de outros critérios, a depender do objetivo do jurista.

3.2. As fontes do Direito em geral

Em geral, as normas precisam de veículos próprios, também chamados de "atos normativos", por meio dos quais possam ser validamente introduzidas no

¹⁴ Envolve os destinatários e o objeto da normatização.

¹⁵ Tárek Moysés Moussallem explica as normas de revisão sistêmica, nos seguintes termos, *ipsis litteris*: "No caso da norma de revisão sistêmica, sobressai a relação sintática entre as normas jurídicas. A norma de revisão sistêmica não se dirige imediatamente à linguagem do comportamento humano, mas sim a uma outra norma. (...) Como exemplos de normas de revisão sistêmica temos os enunciados-enunciados de uma sentença que declare a inexistência de uma relação jurídica, um acórdão em uma ação rescisória, um acórdão em uma apelação, um acórdão do Supremo Tribunal Federal que em ação direta declare a inconstitucionalidade de uma outra norma e a retificação do lançamento tributário." (*Fontes do Direito Tributário*. 2ª edição. São Paulo: Noeses, 2006, pp. 77-78)

ordenamento jurídico. A depender das espécies de norma, teremos diferentes veículos (atos normativos) aptos a introduzi-las. Esses atos normativos, para serem legitimados como veículos introdutórios de normas, deverão ser elaborados por determinados órgãos, e mediante obediência a determinados requisitos e processos próprios.

No sistema normativo brasileiro, os atos normativos podem ser editados por órgãos do Poder Legislativo, do Poder Executivo ou mesmo do Poder Judiciário, tudo a depender da espécie de norma que será introduzida no ordenamento. Isso sem olvidar que contratos e outros ajustes originados entre particulares também podem configurar normas, ora com caráter abstrato e geral¹⁶, ora com caráter concreto e individual.

Aproveitamos o ensejo para fazer a seguinte classificação dos diferentes atos normativos editados por entidades públicas (atos normativos estatais), conforme a função primordial do Poder estatal do qual provenham¹⁷:

- i) atos normativos legislativos;
- ii) atos normativos administrativos;
- iii) atos normativos judiciais.

Todos esses atos são encadeados por diversos centros normativos, que vão, um após o outro, atribuindo concreção às normas até que atinjam os sujeitos/destinatários e gerem efeitos práticos na regulação das condutas intersubjetivas.

3.3. O princípio da recepção das normas pré-constitucionais e o efeito sobre suas fontes

Antes de avançar no estudo das fontes normativas, é preciso ressaltar que, em virtude do fenômeno da recepção constitucional, existem em vigor diversas normas compatíveis materialmente com a Constituição Federal de 1988, mas cujas fontes formais/veículos introdutórios não existem mais (v.g. decreto-lei) ou não se mostram adequados para as normas neles previstas conforme prescreve o regime das fontes do Direito organizado sob a égide da Constituição Federal de 1988 (v.g. Decreto nº 70.235/1972 que prescreve normas de processo administrativo fiscal federal, matéria que sob a égide da Constituição de 1988 deve ser tratada por lei e não decreto)¹⁸.

Explicaremos melhor como funciona o princípio da recepção constitucional. Em virtude de tal princípio, enquanto as normas são recepcionadas pela Constituição em face de sua compatibilidade material, seus veículos ganham outro *status* jurídico, passando a ter o valor e a força normativa próprios dos veículos que a Constituição atual (CF/1988) exige para aquele tipo de norma recepcionada.

¹⁶ Como, por exemplo, a convenção de um condomínio, o regimento interno de uma faculdade etc.

¹⁷ Esclarecemos que a presente classificação não parte de critérios exatos e unívocos, mas cumpre com finalidades didáticas e facilita a compreensão da realidade tendo em vista os diversos regimes jurídicos aplicáveis a essas normas. A riqueza do fenômeno normativo torna ingrata a tarefa de classificar normas jurídicas. Tratando de conceitos e de diversas classificações das normas, sob diferentes critérios, veja-se também: FERRAZ JR., Tercio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito: Técnica, Decisão, Dominação*. 4ª edição. São Paulo: Atlas, 2003, pp. 116-132.

¹⁸ O citado Decreto tinha força de lei sob a égide da Constituição de 1969, devido à delegação legislativa permitida por esta Carta constitucional (art. 181), originada no período da ditadura militar no Brasil.

Assim, por exemplo, um decreto-lei cujas normas veiculadas sejam compatíveis com a Constituição de 1988, passa a ter, a partir dela, o mesmo valor jurídico de uma lei ordinária, ou de uma lei complementar etc., a depender do veículo ao qual a CF atual atribui tal matéria. Consequentemente, se a matéria (norma) veiculada por um decreto-lei recepcionado pela CF/1988 só puder ser veiculada por lei complementar na vigência da Constituição atual, o antigo decreto-lei continua sendo decreto-lei ainda atualmente, mas só poderá ser revogado ou modificado por lei complementar¹⁹.

A seguir iremos analisar com mais detalhes as normas jurídicas tributárias assim como cada um dos tipos de atos normativos que as veiculam, para ao final demonstrar seu notável inter-relacionamento.

4. As Normas Tributárias

Já afirmamos que o Direito Tributário representa o conjunto de normas jurídicas que regula a instituição, cobrança e arrecadação de tributos e todas as relações jurídicas pertinentes, como o são os deveres instrumentais, as sanções, a fiscalização etc. Agora nos cabe explorar um pouco mais essas normas, organizando uma breve classificação, antes de identificar seus veículos (fontes formais).

Alertamos que a classificação das normas tributárias adotada aqui deriva de uma escolha metodológica, limitada pelo objeto de nossa pesquisa, centrado que está nas dimensões sintática (estrutural) e semântica (de sentido) do conjunto normativo²⁰.

¹⁹ Um caso de recepção bastante ilustrativo é o do Código Tributário Nacional. O Código, veiculando normas gerais em matéria tributária e financeira, foi aprovado como simples lei ordinária (Lei nº 5.172/1966) sob a égide da Constituição Federal de 1946, quando não havia ainda sequer previsão da lei complementar como veículo normativo em nosso ordenamento jurídico-constitucional. O veículo normativo designado por "lei complementar" já tinha inspiração no caráter complementar historicamente atribuído às chamadas "leis orgânicas", que desde a Constituição imperial teria o caráter de dar execução a normas constitucionais, mas tem seu germen portador da característica mais marcante (*quorum* de maioria absoluta para aprovação) apenas na Emenda nº 04/1961, quando esta exigiu *quorum* qualificado de maioria absoluta para mudanças no regime parlamentarista na época implantado no Brasil, sem entretanto usar o vocábulo "lei complementar". A lei complementar como fonte normativa aparece expressamente em normas constitucionais brasileiras na Emenda nº 17/1965, e pela primeira vez em matéria tributária na Emenda nº 18/1965 que estruturou um sistema constitucional tributário para o País ainda sob a égide da CF/1946, quando para determinadas matérias tributárias exigiu lei complementar embora sem explicitar-lhe requisitos próprios. A lei complementar só surge em um texto constitucional originário a partir da CF/1967 (art. 49, II), sendo caracterizada pela exigência de *quorum* de aprovação mais exigente para tal veículo normativo, dirigido para assuntos especiais. Ao mesmo tempo, a Carta de 1967, em seu art. 19, parágrafo 1º, passa a exigir que as normas gerais em matéria tributária sejam veiculadas por lei complementar. Assim, a partir da CF/1967 o CTN continua sendo formalmente uma lei ordinária (Lei nº 5.172/1966), mas só pode ser revogado ou modificado por lei complementar, por ser materialmente uma lei complementar, *status* jurídico que permanece com o CTN também após a EC nº 1/1969 e após a promulgação da CF/1988.

²⁰ O conjunto normativo permite outras análises, centradas, por exemplo, na dimensão pragmática das normas tributárias (envolvendo a força ou outros efeitos práticos das normas nos destinatários, inclusive a espécie de reação dos contribuintes), objeto de estudo ao qual se dedicou, por exemplo, a instigante obra de Luís Eduardo Schoueri sobre as normas tributárias indutoras (*Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005).

4.1. Normas tributárias abstratas e gerais

Limitando nossa análise primeiramente ao campo das normas abstratas e gerais, podemos dividir essas normas tributárias fundamentalmente em três grandes grupos, conforme sua função na regulação da matéria:

- i) normas de estrutura;
- ii) normas de comportamento;
- iii) normas de regulamentação.

Além dessas normas, todas de afirmação sistêmica (inserem enunciados normativos no sistema), também veremos aqui, atuando inclusive em matéria tributária, as normas de revisão sistêmica que se relacionam constantemente com normas de estrutura, de comportamento e de regulamentação, para revogar ou suspender os efeitos dessas normas, gerando efeitos práticos muito relevantes para a situação jurídica dos contribuintes e do Fisco.

A seguir, vamos enumerar as subespécies de normas que encontramos, para não perder a visão sistemática do assunto e compreender melhor a relação entre as normas e seus veículos normativos. Em face de nossas usuais limitações de espaço, aqui vamos apenas indicar o conjunto das principais normas tributárias, observando que para cada uma delas haverá um ou até mais de um veículo próprio para sua instituição, modificação ou extinção, tudo a depender do que a Constituição e o restante do sistema jurídico brasileiro indicarem.

Daremos aqui um destaque especial às normas de afirmação sistêmica, mas sem perder de vista que, ao lado delas, também coexistem normas de revisão sistêmica. Mais adiante demonstraremos melhor a existência dessas normas de revisão, inclusive quando tocam em matéria tributária.

4.1.1. Normas de estrutura

Compreendem as normas fundantes e de maior abrangência do sistema tributário, servindo à construção das normas de comportamento a serem editadas pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios. As normas de estrutura em matéria tributária tratam fundamentalmente de instituir e estruturar as competências tributárias; garantir direitos fundamentais aos cidadãos; fixar limitações ao exercício do poder de tributar e dar diretrizes complementares ao contido na Constituição Federal em matéria tributária.

Assim sendo, tais normas são dirigidas primeiramente ao legislador tributário, que nelas então encontrará diretrizes para a posterior construção de outras normas abstratas e gerais que irão regular diretamente as condutas das pessoas, obrigando-as a pagar tributos, cumprir com deveres de colaboração com a fiscalização, submeter-se a imposição de sanções no caso de infrações etc.²¹. As normas de estrutura também auxiliam os aplicadores das normas de comportamento, uma vez que a aplicação dessas normas deve ser feita com obediência às diretrizes contidas nas normas de estrutura.

²¹ A distinção das chamadas "normas de estrutura" em relação às "normas de comportamento" é didática, vez que é necessário reconhecer que mesmo as normas de estrutura regulam condutas de pessoas, ainda que indiretamente, porque são dirigidas principalmente ao legislador das pessoas jurídicas de direito público políticas (v.g. União Federal, representada, nesse caso, pelo Congresso Nacional).

Em matéria tributária existe um grande número de normas de estrutura, distribuídas fundamentalmente em dois escalões normativos: as normas de estrutura constitucionais e as normas de estrutura infraconstitucionais.

a) Normas de estrutura constitucionais

As normas de estrutura constitucionais são veiculadas pela Constituição Federal de 1988 e suas emendas, e podem ser subdivididas em:

- i) normas de competência legislativa tributária: exercem a função de autorizar aos entes políticos (União, Estados, DF e Municípios) a instituição de tributos e das demais normas envolvidas com a atividade tributária;
- ii) normas de imunidade tributária: exercem a função de vedar a instituição de tributos sobre certos fatos, atividades, bens ou pessoas (em razão de suas características intrínsecas)²², representando, em quase sua totalidade, um favorecimento ou uma garantia a preservação de certos valores, princípios e direitos fundamentais;
- iii) normas definidoras de direitos fundamentais dos cidadãos-contribuintes²³: exercem a função de indicar limites fundamentais à atividade tributária;
- iv) normas que fixam princípios: normas com alto grau de abstração e generalidade, trazem diretrizes gerais, representando valores fundamentais da ordem jurídica, para a construção e a interpretação das demais normas;
- v) normas constitucionais de outra natureza: são regras muito específicas (v.g. art. 78, *caput* e parágrafo 2º, do ADCT da CF)²⁴ ou que servem como desdobramento das normas anteriores (v.g. art. 152 da CF, reflexo da isonomia e do pacto federal)²⁵.

b) Normas de estrutura infraconstitucionais

Dispostas em nível inferior estão as normas de estrutura infraconstitucionais, compreendendo:

²² Roque Antonio Carrazza esclarece ser a imunidade o reverso da competência legislativa tributária, *in verbis*: "As normas constitucionais que, direta ou indiretamente, tratam do assunto fixam, por assim dizer, a incompetência das entidades tributantes para onerar, com exações, certas pessoas, seja em função de sua natureza jurídica, seja porque coligadas a determinados fatos, bens ou situações." (*Curso de Direito Constitucional Tributário*. 24ª edição. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 705) Cumpra-se observar que, da mesma forma que qualquer incidência tributária sempre há de onerar pessoas (chamados "sujeitos passivos"), com a fixação de uma imunidade a Constituição Federal sempre acaba por beneficiar pessoas, embora algumas recebam esse benefício em virtude de suas características intrínsecas ou atividades que desempenham.

²³ Compreendam-se aqui as pessoas físicas e jurídicas, lembrando-se que mesmo as empresas (pessoas jurídicas) sujeitas às normas tributárias são formadas, em última instância, por pessoas físicas.

²⁴ "Art. 78. Ressalvados os créditos definidos em lei como de pequeno valor, os de natureza alimentícia, os de que trata o art. 33 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias e suas complementações e os que já tiverem os seus respectivos recursos liberados ou depositados em juízo, os precatórios pendentes na data de promulgação desta Emenda e os que decorram de ações iniciais ajuizadas até 31 de dezembro de 1999 serão liquidados pelo seu valor real, em moeda corrente, acrescido de juros legais, em prestações anuais, iguais e sucessivas, no prazo máximo de dez anos, permitida a cessão dos créditos. (...) § 2º As prestações anuais a que se refere o *caput* deste artigo terão, se não liquidadas até o final do exercício a que se referem, poder liberatório do pagamento de tributos da entidade devedora."

²⁵ "Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino."

i) "normas gerais em matéria tributária", sempre com caráter nacional (vinculando a União Federal, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios), e veiculadas por leis complementares da União (sendo o Código Tributário Nacional a principal delas)²⁶;

ii) "normas de estrutura com caráter limitado", aplicáveis apenas a um ente político (v.g. União)²⁷ ou mesmo a diversos entes políticos (v.g. os Estados em relação a regras especiais do ICMS) mas com caráter mais restrito do que as "normas gerais em matéria tributária";

iii) "normas tributárias constitucionais parciais", ou seja, as normas tributárias de estrutura veiculadas pelas Constituições dos Estados e pelas Leis Orgânicas dos Municípios e Distrito Federal, como expressão de sua relativa autonomia²⁸, com *status* diferenciado, mas vinculadas apenas para a legislação de cada Estado ou de cada Município e do Distrito Federal;

iv) "normas gerais parciais em matéria tributária", que são normas de estrutura infraconstitucionais editadas pelos Estados e pelos Municípios para vincular apenas sua própria legislação tributária, são editadas via de regra na forma de leis complementares estaduais e municipais (v.g. Códigos Tributários Municipais e "Códigos de Defesa dos Contribuintes").

4.1.2. Normas de comportamento

As normas de comportamento em matéria tributária estão em outro escalão, distinto das normas de estrutura, e cuidam de instituir, modificar ou extinguir direitos, deveres e obrigações, dirigindo assim diretamente a conduta das pessoas, que em virtude dessa interferência podem sofrer limitações em seus direitos de liberdade e de propriedade, em prol da coletividade.

O Direito se utiliza especialmente do instrumental das normas de comportamento para regular de forma direta as condutas humanas²⁹. Para tanto, o legislador escolhe certos fatos da experiência (realidade) que reputa importantes para o Direito, descreve um conceito normativo desses fatos, e imputa consequências jurídicas para o caso de sua ocorrência, que atingirão as pessoas direta ou indiretamente relacionadas com esses fatos.

Essas consequências jurídicas implicam formar relações jurídicas, ou seja, vínculos abstratos ligando pessoas em torno de um objeto, que por sua vez será uma prestação qualquer no interesse da realização do direito (um dar, um fazer, um não fazer ou um tolerar algo). Nessas relações, que são "jurídicas" porque formadas pelo

²⁶ Como já comentamos em nota anterior, o Código Tributário Nacional foi editado como lei ordinária em 1966, ainda sob a vigência da CF de 1946 (com a redação dada pela EC nº 18/1965), tendo a CF de 1967/69 e a posterior CF de 1988 recepcionado tal código com a força de uma lei complementar.

²⁷ Vide art. 146-A, parte final (tributos da União) ou parágrafo 11 do art. 195 da CF (contribuições da União).

²⁸ As normas tributárias constitucionais parciais não podem contrariar as competências tributárias já delimitadas pela Constituição Federal de 1988. Podem trazer minúcias sobre tributos estaduais e municipais e ampliar os limites em prol do cidadão. Não podem ampliar o poder de tributar.

²⁹ Não esqueçamos que as normas de estrutura também regulam as condutas humanas, pois regulam a conduta do legislador e assim indiretamente atingem os demais cidadãos, embora seu primeiro objetivo seja a construção de outras normas abstratas e gerais.

Direito, uma pessoa será sujeito ativo (credor da prestação objeto da relação) e outra terá o papel de sujeito passivo (devedor da prestação objeto da relação).

Esse fenômeno, que chamamos abreviadamente aqui de “imputação normativa”³⁰, ocorre da mesma forma no Direito Tributário, variando apenas o conteúdo das hipóteses de incidência (previsão do fato) e do conseqüente (relação jurídica), justamente para atender aos objetivos desse ramo do Direito, voltado que é para carrear recursos para a estrutura estatal (Estado ou entidades privadas que cumprim com finalidades públicas).

Existem diversas normas de comportamento tratando de matéria tributária, cada uma com uma estrutura própria, a atender seus respectivos fins. Fundamentalmente, podemos resumir-las às seguintes normas, identificadas e classificadas segundo a sua função:

- a) normas de incidência tributária (regra-matriz da estrutura do tributo);
- b) normas de exoneração tributária (*v.g.* isenções etc.);
- c) normas de deveres instrumentais (“obrigações acessórias”);
- d) normas sancionatórias (administrativas e criminais);
- e) normas procedimentais (*v.g.*, as relativas à apuração e fiscalização);
- f) normas processuais (administrativas e judiciais).

As normas de comportamento em matéria tributária são veiculadas por diversos atos normativos, estando presentes em leis ordinárias, complementares etc., e até mesmo no texto Constitucional, por força de algumas emendas com efeito provisório³¹.

4.1.3. Normas de regulamentação

a) Introdução

O tema das “normas regulamentares” não encontra uniformidade de tratamento na doutrina³². Qual é o conteúdo dessas normas e qual é seu veículo próprio são perguntas com respostas variadas entre os autores que tratam do assunto, o que parece ser resultado da própria ausência de preocupação da Constituição, da legislação e das autoridades administrativas com uma uniformização do significado das expressões “normas regulamentares”, “regulamento” e “regulamentação”.

³⁰ Paulo de Barros Carvalho, com a precisão que lhe é peculiar, ressalta ser a imputação normativa uma diferença básica entre leis jurídicas e leis naturais, *in verbis*: “Repousa aí o nexó especialíssimo, a marca indelével do jurídico-normativo, o dever-ser, o deôntico, que faz com que as leis do direito sejam substancialmente diferentes das leis naturais. (...) Entre a descrição factual e o regramento da conduta incide o laço imputativo - a imputação deôntica. Se A ocorrer, deve-ser B, ou se A, então deve-ser B. Diverso é o que se passa com as leis da natureza, guiadas pelo princípio da causalidade - se A for, B também será, ou se A, então B.” (*Curso de Direito Tributário*. 18ª edição. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 356)

³¹ Para verificar as emendas constitucionais que trouxeram normas de comportamento, regulando diretamente a conduta dos contribuintes, veja-se nosso trabalho anterior: PETRY, Rodrigo Caramori. “Reflexões sobre a Função Normativa das Emendas Constitucionais em Matéria Tributária: Questionamentos envolvendo as Contribuições ao PIS, CSLL, CPMF e RPPS”. *Revista de Estudos Tributários* nº 73. Porto Alegre: IOB e IET, maio-junho/2010, pp. 59-80.

³² Para ilustrar essa diversidade, veja-se o rol de conceitos doutrinários exposto por Vanessa Vieira de Mello, em estudo do tema: *Regime Jurídico da Competência Regulamentar*. São Paulo: Dialética, 2001, pp. 55-58.

São elas usadas com diversos sentidos, ora amplos, ora restritos, como veremos adiante.

De qualquer modo, vamos procurar padronizar a nossa linguagem aqui, para dar ao leitor uma noção mais segura do papel das normas regulamentares no Direito brasileiro. Vamos valorizar especialmente a linguagem utilizada pela Constituição Federal e pelo Código Tributário Nacional e enfocar as normas regulamentares sob um dos seus significados possíveis.

Quando se trata de “normas regulamentares”, também chamadas “normas de regulamentação” ou simplesmente “regulamentos”, constatamos ao menos cinco significados mais comuns utilizados em textos de lei, doutrina e julgamentos dos tribunais:

- i) normas regulamentares entendidas em sentido vulgar, significando quaisquer conjuntos de normas sobre determinada matéria, sejam veiculados por fontes estatais (normas presentes na Constituição, nas leis complementares, nas leis ordinárias etc.), sejam veiculados por fontes privadas (como no caso das normas previstas do regulamento interno das relações de trabalho de uma empresa³³ ou no regulamento de um clube social)³⁴⁻³⁵;
- ii) normas regulamentares entendidas como normas estatais, mas em sentido amplíssimo, ou seja, representadas por quaisquer normas estatais que tragam pormenores, instrumentalizem ou concretizem normas que lhes são superiores (daí ser possível afirmar, sob essa ótica, que as leis complementares e ordinárias regulamentam as normas constitucionais; os decretos regulamentam as leis, e assim por diante)³⁶;
- iii) normas regulamentares em sentido amplo, entendidas como todas as normas estatais infralegais que detalham, instrumentalizam e tornam praticáveis pelos agentes administrativos as regras fixadas pelos veículos normativos com força de lei, dentro do âmbito da discricionariedade administrativa autorizada pela lei, e que podem ser veiculadas por decretos, instruções normativas, portarias, resoluções, circulares etc. (o veículo adequa-

³³ O regulamento empresarial é reconhecido como fonte normativa trabalhista pelo Decreto-lei nº 5.452/1943, que estabelece a Consolidação das Leis do Trabalho (vide arts. 144 e 896 da CLT).

³⁴ A expressão é usada com esse sentido vulgar também pela Constituição, como se nota no art. 173, parágrafo 3º. O Código Tributário Nacional, no art. 82, III, também usa a expressão “regulamentação” com sentido vulgar, para definir a própria normatização de determinado assunto por meio de lei.

³⁵ Quanto ao veículo próprio para a edição do regulamento, quando entendido nesse sentido vulgar, poderá ele ser autorizado pela Constituição Federal (*v.g.* decretos regulamentares do art. 84, IV), autorizado por lei (*v.g.* regulamento da OAB editado por seu Conselho Federal com base na autorização da Lei nº 8.906/1994), ou mesmo editado por convenção entre particulares ou iniciativa unilateral de um particular (*v.g.* o regulamento interno de uma empresa), variando assim a amplitude e a intensidade de sua força normativa. O sentido vulgar da expressão é reconhecido pela própria Constituição, vide art. 202, parágrafo 2º, quando usa “regulamentos” como planos de benefícios editados pelas instituições de previdência privada.

³⁶ Veja-se que a expressão é usada nesse sentido amplíssimo pela própria Constituição (*v.g.* art. 108, parágrafo 5º), em leis (*v.g.* Lei nº 11.111/2005, que regulamenta o art. 5º, XXXIII, da CF), e mesmo em julgamentos do STF, como constou em trecho da ementa de julgamento da ADIn-MC nº 2.238/DF, *in verbis*: “(...) pode-se regulamentar o art. 163 da Constituição por meio de mais de uma lei complementar” (STF, Pleno, ADIn-MC nº 2.238/DF, Rel. Min. Ilmar Galvão, julgado em 09/08/2007, DJU em 12.09.2008).

do ao regulamento é indicado em cada caso pela Constituição e pelas leis ou atos com força de lei)³⁷;

iv) normas regulamentares em sentido estrito, entendidas como as normas estatais que detalham/instrumentalizam as leis em geral, fixadas por decretos do Chefe do Poder Executivo ou instruções normativas dos auxiliares diretos do Chefe do Poder Executivo (ministros de Estado ou secretários estaduais ou municipais), podendo as portarias ministeriais fazerem o papel de instruções normativas³⁸;

v) normas regulamentares em sentido único, entendidas apenas como aqueles detalhamentos/instrumentalizações das leis fixados exclusivamente por decretos do Chefe do Poder Executivo (Presidente da República, governador ou prefeito)³⁹;

b) As normas regulamentares e a Constituição Federal

A Constituição Federal de 1988 usa as expressões “normas regulamentares” ou “regulamentos” em todos esses cinco sentidos acima indicados, não havendo como advogarmos uma uniformização baseados no texto constitucional. O constituinte simplesmente ignorou um sentido único para esses vocábulos. Em face disso, cabe ao intérprete, diante de um determinado dispositivo da Constituição, de lei, ou outro ato normativo, interpretar em qual sentido a expressão “regulamentar” ou “regulamento” estará sendo utilizada.

Em todo o caso, o mais importante não é definir se o “poder regulamentar” é exclusivamente exercido mediante decreto do Chefe do Poder Executivo ou se pode ser atribuído a outros veículos e agentes administrativos. O que mais importa é verificar, diante de um caso concreto, para determinada matéria, se o veículo utilizado para a regulamentação é adequado à tarefa e se o agente que o editou é competente para tanto, conforme o que dispuser a Constituição e as leis que tra-

³⁷ Esse sentido generalizante às normas regulamentares é usado na Constituição (v.g. art. 8º, do ADCT) e também aparece em julgamentos do STF. Nesse sentido, veja-se trecho do voto do Ministro Eros Grau, no julgamento do MS nº 24.519/DF, quando afirma que o CNPQ (autarquia federal voltada à pesquisa científica e vinculada ao Ministério da Educação) edita resoluções no exercício de função regulamentar, ou seja, expede regulamentos *lato sensu*. (STF, Pleno, MS nº 24.519-1/DF, Rel. Min. Eros Grau, julgado em 28.09.2005, DJU em 02.12.2005); e também na ementa de julgamento da AC nº 1.033 AgR-QO/DF, editada conforme voto do Min. Relator Celso de Mello, no qual o Ministro julgou inconstitucional, por abuso do “poder regulamentar”, uma instrução normativa editada pelo Secretário do Tesouro Nacional que criou restrições jurídicas que só poderiam ser criadas por lei (STF, Pleno, AC nº 1.033 AgR-QO/DF, Rel. Ministro Celso de Mello, julgamento em 25.05.2006, DJU em 16.06.2006).

³⁸ Adotando esse sentido, que afirma serem os regulamentos expedidos ora por decreto ora por instrução, veja-se: CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 24ª edição. São Paulo: Malheiros, 2008, pp. 363-364.

³⁹ Nesse sentido, veja-se: MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 14ª edição. São Paulo: Malheiros, 2002, pp. 303-316. O citado autor, porém, esclarece que o vocábulo “regulamento” possui interpretações distintas em diversos países e em diferentes épocas. Por opção, afirmando estar amparado pela Constituição, o citado autor conceitua “regulamento” como “ato geral e (de regra) abstrato, de competência privativa do Chefe do Poder Executivo, expedido com a estrita finalidade de produzir as disposições operacionais uniformizadoras necessárias à execução de lei cuja aplicação demande atuação da Administração Pública” (grifo do original), e aponta o decreto como único veículo normativo próprio para o regulamento (*Op. cit.*, pp. 305 e 390).

tem da matéria. Ou seja, para verificar se há legitimidade em uma regulamentação, o intérprete precisa investigar:

- i) se a regulamentação elaborada é obediente às diretrizes constitucionais;
- ii) se a regulamentação obedece à regra da legalidade no caso em análise;
- iii) se a regulamentação obedece aos limites impostos pelas normas que lhe são superiores⁴⁰.

Apenas para buscar uniformizar nossa linguagem aqui, vamos usar a expressão “normas regulamentares” ou “regulamentos” para representar as normas estatais infralegais que detalham e instrumentalizam⁴¹ as leis em sentido amplo (sejam leis ou atos com força de lei), e que podem ser veiculadas por diversos atos normativos administrativos editados por autoridades do Poder Executivo.

A competência regulamentar fundamenta-se especialmente (não exclusivamente) no art. 84, IV, da Constituição Federal, *ipsis litteris*: “Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República: (...) IV - sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução; (...)” (grifo nosso) Ela não se esgota nesse dispositivo, não sendo exclusiva do Chefe do Poder Executivo. Apenas a competência regulamentar em primeiro grau, que possui sempre referência direta à lei, é exclusiva do Chefe do Poder Executivo, que a faz por decreto (o chamado “decreto regulamentar”, ou simplesmente “regulamento”).

A Constituição Federal também atribui competência regulamentar aos ministros de Estado, conforme se vê no art. 87, parágrafo único, II, *ipsis litteris*: “Compete ao Ministro de Estado, além de outras atribuições estabelecidas nesta Constituição e na lei: (...) II - expedir instruções para a execução das leis, decretos e regulamentos; (...)” Essa competência regulamentar é dada em segundo grau, pois submetida aos limites eventualmente impostos pelos decretos do Chefe do Poder Executivo (agente de maior hierarquia na Administração).

Os ministros, por sua vez, podem delegar poder regulamentar aos seus subordinados imediatos (v.g. Secretário da Receita Federal do Brasil), para que editem normas abstratas e gerais dirigidas aos seus subordinados (v.g. auditores fiscais). Essa delegação corresponde ao poder regulamentar em terceiro grau, e é feita nos termos em que a lei também o permitir, e apenas para tarefas menores de regulamentação.

A regulamentação em primeiro, segundo e terceiro graus forma um encadeamento normativo que tem por finalidade dar sucessivamente maior concretude e determinação aos ditames legais, até que seja possível a edição de atos concretos e individuais de execução administrativa da lei.

⁴⁰ Disso se conclui, para exemplificar, que o regulamento veiculado por uma portaria ou instrução do Secretário da Receita Federal do Brasil deve obediência à regulamentação trazida por portaria ou instrução normativa editada pelo Ministro de Estado da Fazenda, que, por sua vez, deve obediência às normas regulamentares veiculadas por um decreto do Presidente da República.

⁴¹ Quando afirmamos que os regulamentos “detalham e instrumentalizam” as leis, queremos apontar que a função dos regulamentos está em indicar os meios/formas pelos quais os agentes administrativos poderão executar fielmente os ditames das leis, que por serem muito genéricas e abstratas, precisam de concretização para que possam ser colocadas em prática, ou seja, para que sejam executadas pelos agentes administrativos. É também importante ressaltar que só cabem regulamentos para leis não autoaplicáveis e de caráter administrativo (ou seja, cuja execução dependa necessariamente pelo atuar do Poder Executivo). Em matéria tributária tal circunstância é evidente.

Uma leitura isolada do art. 84, IV, da Constituição Federal, que atribui ao Presidente da República competência para “expedir decretos e regulamentos” para fiel execução das leis, poderia nos induzir a pensar que a edição de normas regulamentares é tarefa exclusiva do Chefe do Poder Executivo, que o faz por meio de decretos regulamentares⁴².

Também passível de nos dar essa primeira impressão, a redação do art. 87, II, do texto constitucional, por sua vez, atribui competência aos Ministros de Estado para “expedir instruções para a execução das leis, decretos e regulamentos”, e assim parece fixar a ideia de que os regulamentos são expedidos exclusivamente pelo Chefe do Poder Executivo, servindo as instruções ministeriais apenas para, em segundo plano, instrumentalizar as normas regulamentares veiculadas pelos decretos presidenciais.

Ocorre que, para nós, esse “instrumentalizar os regulamentos” significa, justamente, regulamentar, porém, em segundo grau. Muda-se apenas a referência, o objeto da regulamentação, mas em todo o caso se tratam de normas regulamentares, embora o decreto veicule normas regulamentares de primeiro grau, e as instruções ministeriais (formalizadas por meio de instruções normativas ou portarias) tragam normas regulamentares de segundo grau, ou seja, obedientes aos limites da regulamentação que estiver veiculada em decreto.

Essa distinção entre poder regulamentar de primeiro e segundo graus é reconhecida pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, como ficou assentado no julgamento da ADIn-MC nº 1.075-1/DF, por meio do qual os ministros acordaram no sentido de que ao Ministro de Estado, com base no art. 87, parágrafo único, II, é deferida a possibilidade de regulamentar a lei diretamente, ainda que na matéria não tenha sido editado decreto regulamentar, ou, regulamentar o próprio regulamento editado por decreto presidencial⁴³.

Para nós, a questão a verificar também diz com a amplitude da regulamentação no caso concreto: disso, por exemplo, temos que se a matéria influenciar mais de um ministério, *a priori* será exigível a edição de decreto para regulamentar a lei em primeiro lugar, e posteriormente a edição de instruções ministeriais para detalhar/instrumentalizar o decreto regulamentar; já em outro caso, se o tema tratado

⁴² Muitos autores de nomeada inclusive atribuem a competência ou poder regulamentar exclusivamente ao Chefe do Poder Executivo, mas em geral o fazem, a nosso ver, porque focam em seus escritos apenas a regulamentação em primeiro grau (ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 2ª edição. (atualizada por Rosolea Miranda Folgosi). São Paulo: Malheiros, 2001, pp. 132-136; MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 14ª edição. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 305). Sob a ótica da abordagem desses autores, não é incorreto afirmar-se que regulamentar as leis é tarefa exclusiva do Chefe do Poder Executivo com base no art. 84, IV, da CF, desde que se explique que se está a tratar da regulamentação em primeiro grau, ou seja, aquela com imediata referência à lei, o que não exclui o poder regulamentar em segundo grau, atribuído pela CF aos auxiliares diretos do Chefe do Poder Executivo (os ministros, na esfera federal, vide art. 87, II, da CF e os secretários estaduais e municipais na esfera estadual e municipal).

⁴³ Da ementa do acórdão de julgamento, extraímos: “*Legitimidade do Poder Regulamentar Deferido aos Ministros de Estado - Atribuição Regulamentar de Segundo Grau que possui Extração Constitucional* (CF, art. 87, parágrafo único, II) - Inocorrência de Outorga, pela Lei nº 8.846/94, de *Delegação Legislativa* ao Ministro da Fazenda - *Poder Regulamentar Secundário, Desvestido de Conteúdo Normativo Primário* (...).” (STF, Pleno, ADIn-MC nº 1.075-1/DF, Rel. Ministro Celso de Mello, julgado em 17.06.1998, DJU em 24.11.2006, grifos do original)

pela lei a regulamentar se mostrar específico e exclusivamente de interesse dos agentes administrativos subordinados a um ministério, a instrução ministerial poderá se mostrar bastante em si para regulamentar diretamente a lei. A propósito, foi o que ocorreu com o dispositivo da Lei nº 8.846/1994 objeto de julgamento da ADIn nº 1.075-1/DF, acima citada.

Parece-nos que esse mesmo significado amplo que aqui atribuímos ao “poder regulamentar”, também pode ser extraído da redação do inciso V do art. 49 da Constituição Federal, quando afirma ser da competência exclusiva do Congresso Nacional (Poder Legislativo) “sustar os atos normativos do Poder Executivo que exorbitem do poder regulamentar ou dos limites de delegação legislativa”⁴⁴.

Por último cumpre ressaltar que a faculdade do parágrafo 1º do art. 153 da Constituição Federal não se confunde com as normas regulamentares, ao menos na concepção restrita que estamos utilizando aqui. O citado dispositivo autoriza ao Poder Executivo da União (e não exclusivamente ao Presidente da República) a fixação das alíquotas dos impostos aduaneiros (importação e exportação), do imposto sobre produtos industrializados e do imposto sobre operações financeiras, todos com caráter regulatório da economia, e desde que dentro dos limites fixados em lei⁴⁵.

c) O CTN e as normas regulamentares

O Código Tributário Nacional não usa a palavra “regulamento” para defini-lo como conteúdo exclusivo de decretos. Em verdade, o CTN sequer usa a expressão “regulamento” em qualquer parte de seu texto. Mas faz o que mais interessa: esclarece que os decretos exercem um papel de destaque em relação aos “atos administrativos expedidos pelas autoridades administrativas”, dentre os quais se encontram as instruções ministeriais previstas no art. 87, II, da Constituição (veiculadas por instruções normativas ou portarias) assim como os demais atos normativos administrativos inferiores.

⁴⁴ Note-se que a CF não explicitou quais são esses atos regulamentares cujos efeitos podem ser suspensos pelo Congresso por meio de decreto legislativo (ou seja, não definiu se são apenas os decretos que podem ser suspensos ou também as instruções normativas, as portarias etc.). Ao mesmo tempo, note-se que o poder regulamentar não se confunde com a delegação legislativa, esta ocorrendo por meio de lei delegada (ou também pela medida provisória se entendermos que a MP é instituída com base em uma delegação da própria CF, como entendeu o Min. Carlos Velloso, em seu voto no julgamento da ADIn nº 748-3/RS, embora para nós, a princípio, parece ser mais exato falar em delegação legislativa limitada à lei delegada, enquanto a MP é a própria função legislativa atribuída excepcionalmente ao Poder Executivo). Lembramos que o princípio da simetria faz com que a competência fixada no inciso V do art. 49 da CF também seja atribuída, na esfera estadual e municipal, às assembleias de deputados e câmaras de vereadores. E em breve análise da jurisprudência do STF, encontramos apenas casos polêmicos de aplicação dessa diretriz constitucional (sustação de atos regulamentares pelo Legislativo) envolvendo decretos emanados dos Chefes do Poder Executivo estadual (ADIn nº 748-3/RS e ADIn nº 1.553-2/DF).

⁴⁵ Essa faculdade em tese pode ser exercitada por decretos do Chefe do Poder Executivo assim como por instruções normativas ou portarias ministeriais ou outros veículos normativos manejados conforme o que dispuser a lei tributária. Atualmente, um veículo seguidamente utilizado para efetivar o parágrafo 1º do art. 153 da CF é a Resolução da Camex (Câmara de Comércio Exterior) integrada por um conselho de ministros de Estado ligados às áreas da atividade econômica atingidas pelos impostos regulatórios. O STF julgou válida a edição de resoluções pela Camex nesse sentido (STF, Pleno, RE nº 570.680/RS, Rel. Ministro Ricardo Lewandowski, j. por maioria em 28.10.2009, DJe em 03.12.2009, Publicação em 04.12.2009).

Conseqüentemente, as normas regulamentares veiculadas por decretos são hierarquicamente superiores às normas regulamentares veiculadas em instruções normativas e portarias ministeriais, assim como essas, por sua vez, são superiores às demais normas regulamentares previstas em atos normativos administrativos editados por outros agentes administrativos que são subordinados ao Presidente da República e aos Ministros de Estado, e que também editam portarias, além de outros veículos mais limitados, como são as circulares, as ordens de serviço etc.

O CTN deu um destaque especial às normas regulamentares veiculadas por decretos (arts. 96⁴⁶ e 99⁴⁷), mas deveria ter também dado destaque às instruções ministeriais (veiculadas por instruções normativas e portarias) diferenciando-os em relação aos demais atos normativos administrativos, como o fez a Constituição Federal (arts. 84, IV e 87, II).

Às normas regulamentares veiculadas por atos inferiores aos decretos, o CTN denominou genericamente de “normas complementares”, misturando sob tal título aquelas normas fixadas por instruções normativas e portarias editadas pelos auxiliares diretos do Chefe do Poder Executivo (ministros e secretários), e as inferiores, fixadas por atos administrativos normativos de menor escalão, editadas por agentes administrativos subordinados ao Chefe do Poder Executivo e a seus auxiliares diretos (art. 100)⁴⁸.

d) Conteúdo das normas regulamentares

As normas de regulamentação expedidas pelos decretos e outros atos administrativos, também chamadas de “regulamentos”, possuem seu conteúdo fortemente ligado ao conteúdo das normas de estrutura e de comportamento, cumprindo uma função de desdobramento das regras já fixadas por estas normas, explicitando seu conteúdo, dando-lhe contornos mais bem definidos para permitir sua aplicação prática/execução⁴⁹.

O regulamento traz regras que intentam concretizar os comandos legais e são dirigidas aos agentes administrativos que executarão a lei objeto de regulamentação, promovendo assim a padronização dos procedimentos executórios, o que per-

⁴⁶ “Art. 96. A expressão ‘legislação tributária’ compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.”

⁴⁷ “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.”

⁴⁸ “Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos: I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas; (...).”

⁴⁹ “Em síntese: os regulamentos serão compatíveis com o princípio da legalidade quando, no interior das possibilidades comportadas pelo enunciado legal, os preceptivos regulamentares servem a um dos seguintes propósitos: (I) *limitar a discricionariedade administrativa*, seja para (a) dispor sobre o *modus procedendi* da Administração nas relações que necessariamente surdirão entre ela e os administrados por ocasião da execução da lei; (b) caracterizar fatos, situações ou comportamentos enunciados na lei mediante conceitos vagos cuja determinação mais precisa deva ser embasada em índices, fatores ou elementos configurados a partir de critérios ou avaliações técnicas segundo padrões uniformes, para garantia do princípio da igualdade e da segurança jurídica; (II) *decompor analiticamente o conteúdo de conceitos sintéticos*, mediante simples discriminação integral do que neles se contém.” (MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 14ª edição. São Paulo: Malheiros, 2002, pp. 327-328, grifos do original).

mite que a lei seja aplicada pelos agentes administrativos de modo uniforme e isonômico para todos os cidadãos sujeitos às regras legais⁵⁰.

Mas como seu grau de inovação é relativamente pequeno, pois restrito aos limites já impostos pelas normas legais, as normas de regulamentação acabam muitas vezes sendo confundidas com os atos normativos que as veiculam, principalmente com os decretos, já que são os decretos que via de regra veiculam a primeira regulamentação propriamente dita, na escala hierárquica dos atos administrativos normativos. Confunde-se assim o conteúdo (normas regulamentares) com o continente (decretos e outros atos).

e) Decretos e regulamentos: distinção

Observe-se que o decreto (fonte formal) não é sinônimo de regulamento (norma), ainda que se entendesse o decreto como único veículo para o regulamento de alguma matéria. Para auxiliar na compreensão dessa distinção, note-se que são quatro as funções atribuídas pela Constituição aos decretos. Assim temos:

i) decretos simples (chamados “decretos” pelo art. 84, IV, da CF): sua função é veicular normas concretas e individuais do Chefe do Poder Executivo, como é o decreto que declara de utilidade pública um determinado bem para assim justificar sua desapropriação; ou promulgar as normas abstratas e gerais já aprovadas por decreto legislativo que veicula assim o conteúdo dos tratados e convenções internacionais no ordenamento interno brasileiro;

ii) decretos regulamentares (chamados “regulamentos” pelo art. 84, IV, da CF): sua função é detalhar as normas abstratas e gerais trazidas por determinadas leis que necessitem de aplicação por parte da Administração Pública, dando-lhes maior concretude e dispondo sobre as formas e procedimentos a serem adotados pelos agentes administrativos para que possam aplicá-las com uniformidade para todos os cidadãos sujeitos às normas legais (art. 84, IV)⁵¹;

iii) decretos de consolidação (chamados “decretos” pelo art. 84, IV, da CF): sua função não é regulamentar, e sim apenas reunir e organizar didaticamente as normas esparsas da legislação (sem desdobramentos), com vistas a facilitar a compreensão das diversas leis por parte dos agentes administrativos e dos cidadãos sujeitos às regras legais (os decretos de consolida-

⁵⁰ Como é o caso do regulamento quando institui o conteúdo de obrigações acessórias que permitem ao Fisco identificar o patrimônio dos cidadãos sujeitos à tributação, pois o regulamento inova ao definir quais e quantas obrigações serão devidas, qual o seu formato, assim como o conteúdo desses deveres instrumentais cometidos ao sujeito passivo do tributo ou outros sujeitos que possam e devam colaborar com a fiscalização tributária, tendo a lei apenas autorizado a instituição de tais deveres. Também se compreendem no regulamento a fixação ou modificação de prazo para o pagamento de tributo (conforme autorização de jurisprudência do STF), assim como de índices de atualização monetária para a base de cálculo do tributo devido.

⁵¹ Ou seja, instrumentaliza a Administração para que cumpra o conteúdo das leis, adaptando seus comandos às peculiaridades da vida prática e inovando em algumas matérias, sempre dentro dos limites permitidos pela lei, para assim dar condições de aplicação às regras legais, mais abstratas e genéricas (v.g. regulamento do imposto de renda, veiculado pelo Decreto nº 3.000/1999).

ção também são previstos no art. 212 do CTN⁵² recepcionado pelo parágrafo único do art. 59 da CF, sem prejuízo de eventuais outras leis contendo consolidações, como prevê o art. 13 da LC nº 95/1998⁵³, também com base no parágrafo único do art. 59 da CF⁵⁴;

iv) decretos “autônomos” (art. 84, VI, da CF): colocamos entre aspas a expressão porque não estamos certos de que serão sempre decretos verdadeiramente autônomos, pois a matéria da qual tratam já é bastante regulada por lei⁵⁵; de qualquer forma, são absolutamente excepcionais⁵⁶, autorizados a partir da EC nº 32/2001, apenas no que diz respeito à organização e funcionamento da Administração Federal, e seu pretenso caráter autônomo é reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal (ADIn nº 2.564-3/DF⁵⁷).

Procuramos fazer aqui uma distinção didática entre o decreto simples e aquele de consolidação (ambos denominados aqui simplesmente “decreto”) em relação ao decreto que estabelece regulamentação (que denominamos “regulamento”), inspirados na redação do texto constitucional. Para constatar essa distinção entre os decretos, observe-se novamente a redação do art. 84, IV, da Constituição, *ipsis litteris*: “Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República: (...) IV - sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como *expedir decretos e regulamentos para sua*

⁵² “Art. 212. Os Poderes Executivos federal, estaduais e municipais expedirão, por decreto, dentro de 90 (noventa) dias da entrada em vigor desta Lei, a consolidação, em texto único, da legislação vigente, relativa a cada um dos tributos, repetindo-se esta providência até o dia 31 de janeiro de cada ano.” A previsão é repetidamente descumprida pelo Poder Executivo. Note-se que a hipótese não se confunde com eventual tentativa de obrigar, por meio de lei complementar (CTN), o Poder Legislativo a legislar. A norma é dirigida ao Poder Executivo.

⁵³ Vide redação do *caput* e parágrafo 1º do art. 13 da citada Lei Complementar, com as alterações dadas pela LC nº 107/2001: “Art. 13. As leis federais serão reunidas em codificações e consolidações, integradas por volumes contendo matérias conexas ou afins, constituindo em seu todo a Consolidação da Legislação Federal. § 1º A consolidação consistirá na integração de todas as leis pertinentes a determinada matéria num único diploma legal, revogando-se formalmente as leis incorporadas à consolidação, sem modificação do alcance nem interrupção da força normativa dos dispositivos consolidados.”

⁵⁴ Ou seja, a tarefa de consolidar a legislação não é tarefa exclusiva de decreto, podendo ser veiculada por uma lei ou ato com força de lei ou mesmo por outro ato infralegal. A diferença está em que no caso da consolidação se realizar por meio de lei, há revogação das leis consolidadas (com base no art. 2º, parágrafo 1º, da Lei de Introdução ao Código Civil). A propósito, lembremos da Consolidação das Leis do Trabalho (Decreto-Lei nº 5.452/1943), que antes mesmo da Lei de Introdução ao Código Civil, reuniu muitas regras antes esparsas em diversos diplomas legais, revogando expressamente as disposições legais anteriores que consolidou em texto único, além de não prever apenas uma consolidação, pois inovou em diversos temas.

⁵⁵ Parte da doutrina não atribui caráter “autônomo” ao decreto editado com base no art. 84, VI. Nesse sentido: DI PIETRO, Maria Sílvia Zanella. *Direito Administrativo*. 22ª edição. São Paulo: Atlas, 2009, p. 89.

⁵⁶ Ressalte-se que em regra não existem decretos autônomos no Direito brasileiro (ou seja, que instituem obrigações, deveres ou direitos independentes de leis), pois todos são presos aos limites das leis como aponta o art. 84, IV e o sobreprincípio da separação dos poderes (art. 2º da CF), com exceção dos decretos que disponham sobre organização e funcionamento da administração federal nos termos do art. 84, VI da Constituição. Da mesma forma, não se podem admitir “decretos delegados”, também denominados “regulamentos delegados”, pois a lei não pode delegar ao decreto a tarefa de criar obrigações, deveres ou direitos, presos que estão ao princípio constitucional da legalidade.

⁵⁷ STF, Pleno, ADIn nº 2.564-3/DF, Rel. Ministra Ellen Gracie, j. unânime em 08.10.2003, *DJU* em 06.02.2004.

fiel execução; (...)” (grifo nosso). O art. 87, II, ao definir competência aos Ministros de Estado para expedir instruções normativas, também repete uma distinção entre “decretos e regulamentos”⁵⁸.

A leitura do inciso IV do art. 84 da CF/1988 assim como do inciso II do art. 87 pode levar à falsa impressão de que tanto o decreto quanto o regulamento são veículos normativos estatais. Mas preferimos ver apenas os decretos como veículos normativos, pois os regulamentos são os próprios conjuntos de normas, a dependerem de veículos para serem introduzidos no mundo jurídico, como já comentamos. Por qual motivo então o texto constitucional teria colocado decretos e regulamentos lado a lado no citado dispositivo? Para nós, trata-se de imprecisão terminológica, gerada pela compreensível necessidade do Constituinte em economizar nas palavras.

E é de se notar que essa redação imprecisa, pondo lado a lado “decretos e regulamentos”, é muito antiga, sendo repetida nos textos constitucionais desde a Constituição do Império, de 1824. Essa Carta previa a competência do Chefe do Poder Executivo da época (Imperador) para expedir “Decretos, Instruções, e Regulamentos adequados à boa execução das Leis” (redação original). Da mesma forma constou na Constituição republicana de 1891, e a partir da Constituição de 1934, os textos constitucionais passaram a prever textualmente “decretos e regulamentos” na competência do Chefe do Executivo, ignorando a expressão “instruções”, já que subentendida nas anteriores. Assim repetiu-se em 1937, 1946, 1967, 1969, e continua na atual CF (1988).

Em resumo, vemos que o inciso IV do art. 84 da CF/1988, ao usar a expressão “expedir decretos e regulamentos”, quis afirmar que o Presidente pode elaborar decretos simples ou de consolidação (chamados de “decretos”) ou decretos de regulamentação (chamados de “regulamentos”), tudo sempre para a fiel execução das leis, já que ambos os tipos de decreto permitem ao Poder Executivo cumprir melhor os desígnios das leis.

Na prática, porém, é comum que um mesmo decreto contenha dispositivos que fixam uma consolidação dos textos legais vigentes, assim como outros dispositivos, que regulamentam essa mesma legislação. É o caso, por exemplo, do Decreto nº 3.000/1999, que traz o “Regulamento do Imposto de Renda”⁵⁹.

f) *Regulamentação em primeiro grau: decretos ou outros veículos (excepcionais)*

Por último, cabe ressaltar que, em se tratando de matéria tributária, conforme se interpreta da Constituição, os decretos são os veículos normativos que cumprem em primeiro plano o papel de regulamentação, mas a própria Constituição

⁵⁸ “Art. 87. (...) Parágrafo único. Compete ao Ministro de Estado, além de outras atribuições estabelecidas nesta Constituição e na lei: (...) II - expedir instruções para a execução das leis, decretos e regulamentos.”

⁵⁹ Hugo de Brito Machado ainda comenta, sobre a possível utilidade de reunir em um decreto a consolidação e a regulamentação de leis: “A rigor, portanto, uma verdadeira consolidação de leis pode ser veiculada até por ato administrativo de posição hierárquica inferior. Não se há de exigir que seja um Decreto. A vantagem de ser a consolidação feita por Decreto é permitir que no mesmo texto sejam encartadas normas de natureza regulamentar.” (*Comentários ao Código Tributário Nacional*, Vol. III (arts. 139 a 218). São Paulo: Atlas, 2005, p. 939)

autoriza que a lei tributária, excepcionalmente, preveja outra espécie de ato normativo regulamentador em primeiro grau, em substituição ao decreto do Chefe do Poder Executivo.

Esse é o caso das resoluções do Comitê Gestor do Simples-Nacional (CGSN), autorizadas pela LC nº 123/2006 para regulamentar as disposições legais do regime tributário especial simplificado para micro e pequenas empresas no Brasil, substituindo o decreto presidencial, que só poderia ser aplicado no caso da regulamentação de lei tributária com âmbito federal. As resoluções do CGSN, diferentemente dos decretos presidenciais, são veículos editados com a participação do Poder Executivo de todos os entes políticos (União, Estados, DF e Municípios), o que nos parece cumprir com a exigência do caráter nacional da Lei do Simples em vigor (art. 146, III, “d”, da CF).

g) Classificação das normas regulamentares e seus veículos

Em resumo, as normas regulamentares são normas abstratas e gerais, mas apenas com a função de instrumentalizar a Administração para que possa executar as normas veiculadas em leis (ou outros atos normativos com força de lei), e são dispostas hierarquicamente em três graus, assim identificados inclusive em matéria tributária:

- i) normas regulamentares de primeiro grau: veiculadas por decretos do Chefe do Poder Executivo ou excepcionalmente outro ato normativo autorizado pela Constituição Federal para matéria tributária que envolva o interesse direto de todos os entes políticos (*v.g.* resoluções do Comitê Gestor do Simples Nacional);
- ii) normas regulamentares de segundo grau: veiculadas por instruções normativas ou portarias dos auxiliares diretos do Chefe do Poder Executivo (ministros no caso da União e secretários no caso dos Estados, DF e Municípios);
- iii) normas regulamentares de terceiro grau: veiculadas por atos normativos (instruções normativas, portarias, circulares, ordens de serviço, e outros atos criados pela legislação) editados por agentes administrativos subordinados aos auxiliares diretos do Chefe do Poder Executivo (*v.g.* Secretário da Receita Federal do Brasil, que é subordinado ao Ministro de Estado da Fazenda).

4.2. Normas tributárias concretas e individuais

a) Noções gerais

Finalmente, abaixo das normas abstratas e gerais antes estudadas, vamos encontrar as normas concretas e individuais em matéria tributária, cada uma trazendo comandos determinados e individualizados na realidade, concretizando em estágio final as regras trazidas pelas normas abstratas e gerais, encadeadas sucessivamente em atos de contínua determinação.

As normas concretas e individuais também não se confundem com seus próprios veículos, que podem ser os mais variados, tudo a depender do estabelecido pela legislação tributária, que regula sua própria produção normativa (lembre-se que o Direito regula sua própria produção). Como exemplos de normas desse jaez,

temos as normas executivas (determinam aos agentes públicos providências administrativas concretas, fixadas em decretos, portarias, ordens de serviço etc.), declaratórias (trazem declarações e formalizações com efeitos concretos, fixadas em atos declaratórios, atos de lançamento, autos de infração para aplicação de penalidades etc.) e de julgamento (resolvem conflitos concretos, veiculadas por acórdãos dos tribunais administrativos ou judiciais).

b) A eventual formação de costume administrativo tributário (art. 100, III, do CTN)

A edição reiterada (repetida) de normas concretas e individuais por meio de atos normativos administrativos pode resultar na formação do chamado “costume administrativo tributário”, que nada mais é do que uma norma tributária construída pelas práticas reiteradas da Administração fiscal. Mas aqui se trata de norma excepcional, aceita com restrições e que não possui a abrangência atribuída ao costume em geral pela Lei de Introdução ao Código Civil (Decreto-lei nº 4.657/1942)⁶⁰.

Costume tributário é norma sem veículo próprio, pois não há um ato normativo exigido pelo ordenamento para expressar o costume. Ele simplesmente é reconhecido e aplicado como regra para solucionar determinada questão, tudo a depender de prova das práticas reiteradas. O Código Tributário Nacional reconhece as normas costumeiras, ou costume administrativo tributário, no art. 100, III, quando expressa, *ipsis litteris*: “Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos: (...) III - as práticas reiteradas observadas pelas autoridades administrativas; (...)”

Alerte-se que a norma costumeira tributária (costume tributário) não pode jamais dispor contra a lei (costume *contra legem*), ou seja, o costume não revoga as normas legais eventualmente existentes sobre a mesma matéria. Mas o CTN (parágrafo único do art. 100) admite que o contribuinte que se comportar conforme as regras costumeiras administrativas não poderá ser prejudicado mesmo no caso de tais regras colidirem com o disposto em lei. Como consequência, a obediência do contribuinte às normas do costume administrativo tributário exclui a imposição de penalidades, juros de mora e atualização da base de cálculo do tributo, assim como ocorre em relação às demais “normas complementares das leis”.

5. Os Atos Normativos em Espécie e seu Inter-relacionamento

5.1. Atos normativos legislativos

Os veículos legislativos ou atos normativos legislativos são aqueles indicados pela Constituição Federal como tais, conhecidos como “leis em sentido amplo”, editados por órgãos do Poder Legislativo e fixam na maioria dos casos normas abstratas e gerais, com caráter primário/autônomo (ou seja, podem criar, modificar ou extinguir direitos, deveres e obrigações, inclusive em matéria tributária).

Quase todos esses atos normativos legislativos estão elencados no *caput* do art. 59 da Constituição, que trata dos atos normativos relacionados com o processo le-

⁶⁰ “Art. 4º Quando a lei for omissa, o juiz decidirá o caso de acordo com a analogia, os costumes e os princípios gerais do direito.” No Direito Civil, importam os usos/práticas em geral; no Direito Tributário, apenas as práticas da Administração Pública, não importando as práticas reiteradas dos particulares.

gislativo. Mas note-se que no citado artigo misturam-se atos normativos legislativos (*v.g.* lei ordinária) e atos normativos administrativos, como é o caso da lei delegada e da medida provisória. É que estes últimos, embora não sejam atos do Poder Legislativo, se relacionam com o processo legislativo, seja previamente, no caso da lei delegada; seja posteriormente, no caso da medida provisória. Eis o *caput* do art. 59: “Art. 59. O processo legislativo compreende a elaboração de: I - emendas à Constituição; II - leis complementares; III - leis ordinárias; IV - leis delegadas; V - medidas provisórias; VI - decretos legislativos; VII - resoluções.”

Afirmamos que “quase todos” os atos legislativos estão citados pelo art. 59 da Constituição Federal porque ali não consta a própria Constituição, que é o veículo legislativo fundador da ordem jurídica e que é pressuposto, daí não constar da enumeração feita pelo próprio texto constitucional.

Além disso, é preciso verificar que Estados, DF e Municípios regem-se pelas Constituições e leis orgânicas que adotarem, instituindo suas próprias fontes normativas, desde que sigam basicamente os mesmos tipos de atos legislativos previstos pela CF em nível federal, para que assim sejam respeitados os princípios fundamentais do regime republicano (legalidade, separação de poderes etc.). Aqui ou ali são admitidas pequenas variações nos veículos, mas fundamentalmente segue-se o modelo federal, sempre que estiver em jogo a preservação dos princípios da República⁶¹. Em resumo, são atos legislativos, partindo-se do modelo federal:

- a) a Constituição;
- b) as emendas constitucionais;
- c) as leis complementares;
- d) as leis ordinárias;
- e) os decretos legislativos (exclusivos do Congresso Nacional)⁶²;
- f) as resoluções⁶³ (do Congresso⁶⁴, do Senado Federal⁶⁵, da Câmara dos Deputados⁶⁶).

Os atos normativos legislativos são em regra portadores de normas abstratas e gerais, com caráter primário/autônomo, mas podem, excepcionalmente, fixar normas concretas e individuais também com caráter primário/autônomo.

Esses eventuais atos normativos legislativos veiculadores de normas de caráter concreto e individual são chamados de “leis meramente formais”, como é o caso, por exemplo, da lei orçamentária anual (em regra assim classificável). Também é o caso de uma lei que crie uma empresa pública, ou, ainda, de uma lei que simplesmente atribua nome a uma rodovia (bem público). Como esclarece o Ministro do STF Gilmar Mendes, em seu voto no julgamento da ADIn-MC nº 3.949/DF, *ipsis litteris*: “Essas leis formais decorrem ou da vontade do legislador ou do desiderato do próprio constituinte, que exige que determinados atos, ainda que de efeito concreto, sejam editados sob a forma de lei.” (STF, Pleno, ADIn-MC nº 3.949/DF, Rel. Ministro Gilmar Mendes, julgado unânime em 14.08.2008, DJU em 07.08.2009)

Ainda no caso de leis orçamentárias, embora de regra veiculem normas concretas e individuais, também podem fixar normas abstratas e gerais, identificáveis na análise individualizada de cada dispositivo, conforme decidido pelo STF no julgamento da ADIn nº 2.925/DF (STF, Pleno, Rel. Ministra Ellen Gracie, Redator para acórdão o Ministro Marco Aurélio, julgado por maioria em 19.12.2003, DJU em 04.03.2005).

De tudo o que se expôs, vê-se que os atos normativos legislativos ocupam escalo superior na hierarquia dos atos normativos, embora não seja exclusiva deles

do Senado que venha a fixar alíquotas mínimas ou máximas para o ICMS em operações internas nos Estados federados (cujo regime de iniciativa e votação e aprovação está no art. 155, parágrafo 2º, V, “a” e “b”, da CF). Observe-se ainda que em matéria tributária a CF/1988 prevê também a edição de resolução do Senado para fixar alíquotas máximas do ITCMD (imposto estadual de transmissão de bens *causa mortis* e por doações) conforme art. 155, parágrafo 1º, IV, e alíquotas mínimas para o IPVA (imposto sobre a propriedade de veículos automotores) conforme art. 155, parágrafo 6º, I, mas sem especificar o regime de iniciativa, votação e aprovação dessas resoluções, que no caso seguem o disposto no Regimento Interno do Senado, que por sua vez é veiculado também por resolução (Resolução SF nº 93/1970).

⁶¹ A Constituição indica a existência da Resolução do Congresso Nacional como veículo normativo apenas quando a exige no art. 68, parágrafo 2º, para aprovação da delegação legislativa ao Presidente, prevista no caso da edição de lei delegada. Mas reconhecida a resolução é o veículo próprio para quaisquer outras matérias de competência exclusiva do Congresso, com regime de iniciativa, votação e aprovação regulado pelo regimento interno do próprio Congresso Nacional (veiculado pela Resolução CN nº 1/1970).

⁶² Como é aquela que aprova alíquotas do ICMS para operações interestaduais e de exportação de mercadorias (vide art. 155, parágrafo 2º, IV, da CF).

⁶³ A Constituição Federal de 1988 não atribui expressamente o nome de “resolução” ao veículo normativo das normas de competência exclusiva da Câmara dos Deputados. Indica expressamente apenas a existência de resoluções do Congresso e do Senado, como visto nas notas anteriores. Mas isso não significa que a CF/1988 não reconhece a resolução da Câmara dos Deputados, pelo contrário, a CF/1988 recepcionou as normas da Resolução CD nº 30/1972, que fixava o Regimento Interno da Câmara ainda com base na CF/1969 e já previa a resolução como veículo próprio para seus atos privativos. Atualmente ainda é a própria Câmara dos Deputados, por meio de seu próprio Regimento Interno (veiculado pela Resolução nº 17/1989), expedido com base na autonomia normativa garantida pelo art. 51, III e IV da CF, que atribui à resolução da Câmara o desempenho das tarefas normativas que são exclusivas dessa Casa legislativa e que possuem força normativa primária, como as leis ordinárias, porém com efeitos restritos aos assuntos *interna corporis*.

⁶¹ Diversos Estados e Municípios não possuem entre seus instrumentos normativos as medidas provisórias. Isso não implica nenhuma violação ao princípio da simetria constitucional, pois a medida provisória é uma limitação ao campo da legalidade, tolerada na esfera federal por força da CF/1988, e que pode ser ignorada pelas ordens constitucionais parciais quando enumeram seus atos normativos com força de lei.

⁶² Os decretos legislativos são atos normativos legislativos que veiculam matérias de competência exclusiva do Congresso Nacional, como principal órgão do Poder Legislativo (art. 49 e art. 62, parágrafo 3º, da CF). A CF/1988 apenas indica expressamente sua existência no art. 62 da Constituição, quando lhe atribui a tarefa de resolver sobre os efeitos de medidas provisórias que tenham perdido seus efeitos por ausência de deliberação no prazo de 60 dias de sua publicação. O regime de votação e aprovação do decreto legislativo é regulado pelo regimento interno do Congresso, liberdade essa garantida pela regra de auto-organização do Poder Legislativo, interpretada, no que tange ao Congresso, a partir do disposto no art. 57, parágrafo 3º, II, da CF, *ipsis litteris*: “Art. 57. O Congresso Nacional reunir-se-á (...) § 3º Além de outros casos previstos nesta Constituição, a Câmara dos Deputados e o Senado Federal reunir-se-ão em sessão conjunta para: (...) II - elaborar o regimento comum e regular a criação de serviços comuns às duas Casas; (...)”

⁶³ As resoluções são atos normativos para veicular matérias de competência exclusiva do Congresso Nacional, do Senado Federal e da Câmara dos Deputados. O regime de votação e aprovação da resolução é regulado pelo regimento interno de cada um dos respectivos órgãos legislativos (observando-se que o regimento interno de cada órgão é veiculado também por resoluções) ou, excepcionalmente, pela própria Constituição Federal. Isso ocorre apenas no caso de: (i) resolução do Senado Federal que fixa alíquotas para operações interestaduais e de exportação para o ICMS (cujo regime de iniciativa e votação e aprovação está no art. 155, parágrafo 2º, IV, da CF); (ii) resolução

a tarefa de fixar normas de caráter primário/autônomo. Como veremos adiante, também existem, excepcionalmente, atos normativos administrativos com caráter primário/autônomo (*v.g.* medidas provisórias).

A posição hierárquica superior dos atos normativos legislativos pode ser posta em dúvida excepcionalmente, em face de atos normativos judiciais. Isso ocorre no caso de um ato judicial advindo do Supremo Tribunal Federal, no exercício do controle abstrato de constitucionalidade, suspender um ato normativo legislativo viciado (*v.g.* lei ordinária declarada inconstitucional em julgamento de um recurso extraordinário pelo STF).

Ainda assim, parece-nos que a hierarquia aqui continua sob certo ponto de vista incólume, já que tal fato só ocorre quando o ato normativo legislativo (ou a norma veiculada por ele) é inconstitucional, ou seja, fere ato normativo legislativo superior. Esse ato normativo judicial com caráter geral e abstrato serve, nessa hipótese, como meio de garantir o respeito à hierarquia entre os próprios atos normativos legislativos, e, portanto, não é um fim em si mesmo, mas apenas prestigia, ou melhor, faz valer a força normativa da Constituição, que é ato normativo legislativo primordial de nosso sistema jurídico. Daí entendermos que não existe, mesmo nesse caso, superioridade de um ato normativo judicial em relação aos atos normativos legislativos.

Além disso, observamos que, em regra, os atos normativos administrativos e os atos normativos judiciais devem ter seu conteúdo referido ao disposto em lei (aqui entendida em sentido amplo), de onde tiram sua força normativa, ou seja, seu fundamento de validade. E o nosso sistema jurídico prevê graves consequências para a desobediência dessa diretriz de legalidade. Assim, o ato normativo administrativo (*v.g.* decreto do Presidente da República) que descumpra um ato normativo legislativo (*v.g.* lei) ou descumpra um ato normativo judicial (sentença ou acórdão), que por sua vez é baseado em lei, caracteriza-se nulo. E pode ter seus efeitos suspensos, além de implicar, em tese, crime de responsabilidade por parte do emissor do ato (no caso, o Presidente da República), como prevê o art. 85, VII, da Constituição⁶⁷.

De outro lado, também um ato normativo judicial (*ex.*: sentença) que descumpra um ato normativo legislativo (lei em sentido amplo, inclusive a Constituição Federal) ou um ato normativo administrativo válido (*v.g.* medida provisória), é nulo, e pode a princípio ser desconstituído, mesmo após o seu trânsito em julgado, por meio de ação rescisória, como prevê o art. 485, V, do Código de Processo Civil⁶⁸.

Finalmente, para uma visão mais abrangente do tema, note-se que os atos normativos legislativos podem exercer papéis especiais, em complemento à função normativa do controle de legalidade e constitucionalidade das leis e atos normati-

⁶⁷ “Art. 85. São crimes de responsabilidade os atos do Presidente da República que atentem contra a Constituição Federal e, especialmente, contra: (...) VII - o cumprimento das leis e das decisões judiciais.”

⁶⁸ “Art. 485. A sentença de mérito, transitada em julgado, pode ser rescindida quando: (...) V - violar literal disposição de lei; (...)” A rescindibilidade da decisão judicial é um tema que demanda análise mais profunda, fora dos objetivos do presente trabalho, inclusive para o enfrentamento da Súmula 343 do STF, *in verbis*: “Não cabe ação rescisória por ofensa a literal disposição de lei, quando a decisão rescindenda se tiver baseado em texto legal de interpretação controvertida nos tribunais.”

vos. Isso ocorre quando atos de caráter legislativo são editados para fixar a jurisprudência dos tribunais, veiculando assim normas de revisão sistêmica em face da inconstitucionalidade ou ilegalidade de outros atos legislativos ou administrativos. Podem cumprir com esse papel especial os seguintes atos legislativos:

- i) leis em sentido estrito (leis ordinárias ou leis complementares), que podem eventualmente assumir um conteúdo específico, com o papel de especialmente ampliar os efeitos das decisões do STF proferidas em controle difuso⁶⁹;
- ii) “resolução” do Senado Federal (art. 52, X, da CF), que em alguns casos pode apenas ampliar os efeitos das decisões do STF proferidas em controle difuso, por indicação do STF (que a faz mediante ofício dirigido ao Senado)⁷⁰.

5.2. Atos normativos administrativos

Os veículos ou atos normativos administrativos são aqueles instrumentos introdutórios de normas expedidos no exercício de função administrativa pelo Poder Executivo, ou, excepcionalmente, expedidos no exercício de uma função legislativa (criação de normas com força de lei) desse mesmo Poder, nos casos autorizados pela Constituição Federal de 1988.

As espécies de atos normativos administrativos são indicadas em parte pela Constituição Federal e em parte pela legislação de cada ente político. São comumente expedidos com o objetivo de instrumentalizar e organizar a execução das

⁶⁹ Como exemplo, veja-se o disposto no art. 18 da Lei nº 10.522/2002 (conversão, após inúmeras reedições, da MP nº 1.110/1995). Já vimos que, além das leis em sentido estrito, outros atos normativos legislativos também podem ter o mesmo papel. Assim acontece com as medidas provisórias e as resoluções do Senado Federal. No caso de emendas constitucionais e de decretos legislativos, embora também enumerados no art. 59 da CF, nos parecem inapropriados para tal fim. Ainda em relação ao art. 18 da Lei nº 10.522/2002, veja-se a redação de sua cabeça: “Art. 18. Ficam dispensadas a constituição de créditos da Fazenda Nacional, a inscrição como Dívida Ativa da União, o ajustamento da respectiva execução fiscal, bem assim cancelados o lançamento e a inscrição, relativamente: (...)” Em seguida, o dispositivo enumera diversos tributos cuja lei instituidora fora declarada inconstitucional por decisão do STF com efeitos *inter partes*, e que por força da Lei nº 10.522/2002 passam a gerar efeitos *erga omnes*. Mas podem também ser editadas leis propriamente processuais, com efeitos restritos ao rito processual, com vistas a acelerar seu trâmite quando já exista decisão do STF ou mesmo súmula de tribunal superior sobre uma matéria, ainda que apenas com efeitos *inter partes*. É o caso da Lei nº 10.352/2001 no que introduziu o parágrafo 3º no art. 475 do Código de Processo Civil, para dispensar o reexame necessário mesmo nas sentenças julgadas contra os entes públicos, “quando a sentença estiver fundada em jurisprudência do plenário do Supremo Tribunal Federal ou em súmula deste Tribunal ou do tribunal superior competente”. Também nesse sentido, veja-se a Lei nº 9.756/1998 (alterou a redação do art. 557 do CPC) e os arts. 10 e 12 da MP nº 2.180-35/2001 trazendo consequências processuais à jurisprudência do STF ou de tribunais superiores ainda que em decisões proferidas no controle de constitucionalidade difuso. Sobre os casos de dispensa de reexame necessário em face de jurisprudência do STF ou de tribunais superiores, veja-se: CUNHA, Leonardo José Carneiro da. *A Fazenda Pública em Juízo*. 5ª edição. São Paulo: Dialética, 2007, pp. 197-199.

⁷⁰ “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; (...)” Observe-se que a decisão referida pelo dispositivo é aquela proferida em controle difuso, já que no controle concentrado (ADIn e ADC) a decisão do STF já possui, em regra, efeitos *erga omnes* e vinculantes.

tarefas legalmente previstas para os órgãos administrativos dos Poderes constituídos (v.g. decreto regulamentar), tendo seu conteúdo vinculado ao prescrito em lei, mas também podem, excepcionalmente, ter por objetivo inovar inauguralmente a ordem jurídica e gerar efeitos externos à Administração Pública, de forma autônoma, para assim atingir diretamente a esfera da liberdade e propriedade dos cidadãos (v.g. medidas provisórias). Sob tal ótica, portanto, os atos normativos administrativos podem ser vinculados ou autônomos.

Ainda se observe que os atos normativos administrativos podem fixar normas abstratas e gerais, sejam de caráter primário ou secundário em relação aos atos legislativos; assim como os atos normativos administrativos podem também fixar normas concretas e individuais, estas sempre com caráter secundário em relação aos atos normativos legislativos, ou seja, possuem seu conteúdo vinculado às normas fixadas pelas leis⁷¹.

Há outra questão a observar. Quase todos os atos normativos administrativos geram efeitos independentemente da edição de atos posteriores de aprovação (ainda que suas normas devam ser concretizadas posteriormente por outros atos mais específicos), enquanto outros atos são verdadeiramente dependentes de outro ato normativo, de caráter legislativo, que o aprove e introduza no ordenamento jurídico. É o caso dos convênios de ICMS que instituem isenções ou as revoguem, firmados pelo Poder Executivo dos Estados, mas que dependem da manifestação do Poder Legislativo para valerem em obediência ao princípio da legalidade tributária.

Note-se aqui que o ato de efeitos independentes não se confunde com o ato autônomo, ou seja, aquele que inova o ordenamento inauguralmente, sem estar subordinado à lei em sentido amplo. A independência na geração de efeitos do ato não equivale à autonomia do seu conteúdo normativo, embora existam atos administrativos de efeitos independentes que ao mesmo tempo são autônomos.

Daremos especial atenção aqui aos atos normativos administrativos abstratos e gerais, e com os esclarecimentos que fizemos acima, podemos assim enumerar e classificar os atos normativos administrativos abstratos e gerais mais comuns, divididos primeiramente entre aqueles de efeitos independentes e dependentes; e em segundo lugar entre aqueles indicados expressamente pela Constituição e aqueles indicados pelo CTN, ainda que de forma genérica:

a) atos administrativos de efeitos independentes:

a.1) indicados pela Constituição Federal:

i) medidas provisórias, com força de lei (arts. 59, V, e 62 da CF)⁷²;

⁷¹ Para um estudo específico dos atos administrativos enquanto veículos de normas concretas e individuais, veja-se, dentre outros: FOLLONI, André Parmo. *Teoria do Ato Administrativo*. Curitiba: Juruá, 2009.

⁷² "Art. 59. O processo legislativo compreende a elaboração de: (...) V - medidas provisórias; (...) 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. (...)." Para uma visão crítica acerca da edição de medidas provisórias, inclusive em matéria tributária, veja-se, dentre outros: ÁVILA, Humberto Bergmann. *Medidas Provisórias na Constituição de 1988*. Porto Alegre: Fabris, 1997; CLÉVE, Clémerson Merlin. *Medidas Provisórias*. 2ª edição. São Paulo: Max Limonad, 1999; VIEIRA, José Roberto. "Legalidade Tributária e Medida Provisória: Mel e Veneno". In: FISCHER, Octavio Campos (coord.). *Tributos e Direitos Fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004, pp. 175-216.

ii) leis delegadas (art. 59, IV, e 68 da CF)⁷³;

iii) decretos⁷⁴ (art. 84, IV e VI, e outros, da CF)⁷⁵;

iv) instruções normativas ou portarias ministeriais (art. 87, II, da CF)⁷⁶;

a.2) indicados genericamente pelo Código Tributário Nacional (chamados de "normas complementares" da legislação tributária⁷⁷, vide art. 100 do CTN)⁷⁸:

i) portarias diversas (previstas na legislação);

ii) ordens de serviço (previstas na legislação);

iii) circulares (previstas na legislação);

iv) pareceres normativos (previstos na legislação);

v) súmulas administrativas (previstas na legislação)⁷⁹;

vi) súmulas jurisprudenciais administrativas (previstas na legislação);

vii) outros atos previstos pela legislação.

⁷³ "Art. 59. O processo legislativo compreende a elaboração de: (...) IV - leis delegadas; (...) Art. 68. As leis delegadas serão elaboradas pelo Presidente da República, que deverá solicitar a delegação ao Congresso Nacional. (...) § 2º A delegação ao Presidente da República terá a forma de resolução do Congresso Nacional, que especificará seu conteúdo e os termos de seu exercício."

⁷⁴ Os decretos editados pelo Chefe do Poder Executivo precisam, para ser existentes, do referendo (visto e assinatura conjunta) dos auxiliares diretos envolvidos com a matéria objeto do decreto. Com isso não queremos dizer que são atos de efeitos dependentes, mas apenas que na sua formação precisam de atuação conjunta de dois ou mais agentes (chefe do Poder Executivo e seu auxiliar ou auxiliares diretos). Em nível federal, a necessidade do referendo do decreto é extraída da interpretação do art. 87, parágrafo único, I, da CF, que atribui competência ao Ministro de Estado para "exercer a orientação, coordenação e supervisão dos órgãos e entidades da administração federal na área de sua competência e referendar os atos e decretos assinados pelo Presidente da República". Na prática, a iniciativa da edição do decreto pode surgir dos próprios auxiliares diretos do chefe do Poder Executivo, lembrando que o art. 76 da CF, na esfera da União Federal, ressalta a importância da atuação dos Ministros de Estado junto ao Presidente ("Art. 76. O Poder Executivo é exercido pelo Presidente da República, auxiliado pelos Ministros de Estado"). Ainda sobre o instituto do referendo nos decretos, veja-se as lições de Roque Antonio Carrazza (*Curso de Direito Constitucional Tributário*. 24ª edição. São Paulo: Malheiros, 2008, pp. 381-386).

⁷⁵ "Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República: (...) IV - sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução; (...) VI - dispor, mediante decreto, sobre: (...)." Note-se que o Presidente também expede decretos, embora contendo normas concretas e individuais, nos casos do inciso IX e outros do mesmo art. 84 da Constituição.

⁷⁶ "Art. 87. (...) Parágrafo único. Compete ao Ministro de Estado, além de outras atribuições estabelecidas nesta Constituição e na lei: (...) II - expedir instruções para a execução das leis, decretos e regulamentos; (...)." Aqui a CF adotou o vocábulo "instruções" com o sentido de "normas específicas", razão pela qual cabem para veiculá-las tanto as instruções normativas quanto as portarias, ambas bastante utilizadas.

⁷⁷ Entenda-se aqui "legislação tributária" no conceito amplo previsto pelo art. 96 do CTN, que inclui não somente atos normativos legislativos mas também atos normativos administrativos regulamentares como são os decretos. Utilizamos esse conceito amplo aqui somente para fins de indicar o que está previsto pelo CTN, pois preferimos não utilizá-lo fora desse propósito ilustrativo, já que esse conceito mistura atos normativos de características muito diversas.

⁷⁸ "Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos: I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas; II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa; (...)." O artigo ainda traz os costumes e os convênios, que tratamos aqui separadamente, por se tratarem de institutos de natureza diversa.

⁷⁹ Por exemplo, veja-se o disposto no art. 4º, XII, da Lei Complementar nº 73/1993, que autoriza o Advogado-Geral da União a editar súmulas administrativas para orientar a obediência dos agentes públicos administrativos federais ao estabelecido pela jurisprudência dos tribunais.

b) atos administrativos de efeitos dependentes de ato legislativo que os ratifique:

i) convênios de ICMS (art. 155, parágrafo 2º, XII, “g”, da CF e LC nº 24/1975)⁸⁰.

Agora que já temos uma visão geral da dimensão e variedade dos atos normativos administrativos, vamos abaixo fazer uma classificação de tais atos conforme seu conteúdo normativo, focando a matéria tributária. Nosso interesse maior é o de apontar os possíveis conteúdos (tipos de normas) veiculáveis por atos normativos administrativos, especialmente na esfera federal, já que para visualizar as esferas estadual e municipal seria necessário investigar um número excessivo de atos normativos, muito variados entre as 27 unidades federativas (26 Estados e o DF) e os mais de 5.500 Municípios.

Observe-se que algumas vezes veremos que um mesmo tipo de ato administrativo (*v.g.* decreto) pode veicular diversos tipos de norma. Assim, teremos decretos que veiculam normas abstratas e gerais, e decretos veiculando normas concretas e individuais. Ambos serão decretos, variando apenas seu conteúdo, que poderá estar em relação de subordinação ou de coordenação com o conteúdo veiculado por outros atos normativos.

Também é importante, para compreender melhor a complexidade de nosso sistema normativo, diferenciarmos quando os atos administrativos veiculam normas de caráter primário de quando os atos administrativos veiculam normas de caráter secundário.

E, finalmente, devido à relevância em matéria tributária, vamos explorar também as situações em que os atos normativos administrativos servem para veicular normas especiais, voltadas à fixação da jurisprudência dos tribunais em matéria fiscal, gerando efeitos muito importantes para o Fisco e para os contribuintes.

Todas essas peculiaridades serão abordadas na classificação que procuramos construir a seguir, lembrando que nossas pretensões são limitadas, pois ao final apenas queremos construir um quadro geral que demonstre como os atos normativos se relacionam intensamente para regular as condutas na esfera tributária.

5.2.1. Atos normativos administrativos abstratos de caráter primário

Os veículos ou atos normativos administrativos que podem fixar normas abstratas e gerais de caráter primário são, em regra, apenas as medidas provisórias e as leis delegadas, que podem inovar a ordem jurídica inauguralmente. Questão que se discute na doutrina, mas que já é reconhecida pela jurisprudência do STF, diz respeito à existência de decretos com força de instrumento primário/autônomo com base no prescrito pelo art. 84, VI, “a” e “b”, *ipsis litteris*:

“Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República: (...) VI - dispor, mediante decreto, sobre: a) organização e funcionamento da administração federal, quando não implicar aumento de despesa nem criação ou extinção de órgãos públicos; b) extinção de funções ou cargos públicos, quando vagos; (...).”

⁸⁰ Sobre os convênios em geral, diferenciando os convênios de ICMS em relação aos convênios que trazem outras regras em matéria tributária, veja-se, dentre outros: AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 15ª edição. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 190.

Tal dispositivo constitucional, na visão do STF, comportaria autorização para o chamado “regulamento autônomo”, ou seja, o decreto que possui força primária, hipótese essa introduzida pela Emenda Constitucional nº 32/2001. Tal situação é absolutamente excepcional, como deixa claro o texto constitucional, que teve de dispor expressamente sobre a hipótese.

Como dito, a existência atual do “decreto autônomo” (preferimos evitar o uso da expressão “regulamento autônomo” para designá-lo)⁸¹ em nosso sistema constitucional é reconhecida pelo STF, como esclarece o pronunciamento do Ministro Carlos Britto quando de seu voto no julgamento plenário da ADC-MC nº 12/DF (STF, Pleno, Relator Ministro Carlos Britto, julgado por maioria em 16.02.2006, DJU em 1º.09.2006), citando ainda outro julgamento no mesmo sentido, na ADIn nº 2.564-3/DF (STF, Pleno, Rel. Ministra Ellen Gracie, julgado unânime em 08.10.2003, DJU em 06.02.2004).

Outro ato administrativo cuja natureza jurídica (se primária ou secundária) causou discussões é a resolução que fixa o regimento interno dos tribunais. O Supremo Tribunal Federal (ADIn-MC nº 1.105/DF) já decidiu que teriam elas “força de lei ordinária” (e, portanto, caráter primário/autônomo), tendo em vista pretensão atribuição de tal força normativa pelo art. 96 da Constituição, que seria uma expressão do princípio da separação dos poderes evitando interferência do Poder Legislativo na organização do Poder Judiciário⁸².

Não chegamos tão longe ao ponto de parificar a lei e a resolução que fixa o regimento interno dos tribunais, como fez o STF, pois vislumbramos nos regimentos internos dos tribunais, inclusive no do STF, apenas normas secundárias *interna corporis*, que não podem se sobrepor às leis ordinárias que tratam do processo judicial (inclusive o Código de Processo Civil) pois invadiriam a competência legislativa, como deixa claro o próprio art. 96 da CF, em respeito aos direitos fundamentais dos litigantes⁸³.

⁸¹ “Regulamento” é expressão que pode designar quaisquer atos normativos administrativos (decretos, instruções normativas etc.) desde que esteja tratando de regulamentar dispositivo legal (ato normativo legislativo). Daí entendermos que regulamento é gênero, do qual o decreto e a instrução normativa são espécies, já que ambos podem servir de normas secundárias, regulamentando leis. O texto constitucional parece nos contradizer, quando prevê no art. 84, IV, que compete ao Presidente da República “fazer publicar as leis, bem como expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução”. Como já esclarecemos ao tratar dos regulamentos, o dispositivo apenas peca do ponto de vista linguístico ao colocar lado a lado o veículo (“decreto”) e seu conteúdo (“regulamento”). Reporta-se a CF aqui aos decretos que realizam simples consolidação de leis ou outras tarefas (“decretos”) diferenciando-o dos decretos que promovem verdadeira regulamentação (“regulamentos”).

⁸² “Ação Direta de Inconstitucionalidade. Inciso IX, do art. 7º, da Lei 8.906/94 (Estatuto da Advocacia e da Ordem dos Advogados do Brasil), que postpõe a sustentação oral do advogado ao voto do relator. Liminar. (...) A Constituição subtraiu ao legislador a competência para dispor sobre a economia dos tribunais e a estes a imputou, em caráter exclusivo. Em relação à economia interna dos tribunais a lei é o seu regimento. O regimento interno dos tribunais é lei material. Na taxionomia das normas jurídicas o regimento interno dos tribunais se equipara à lei. A prevalência de uma ou de outro depende de matéria regulada, pois são normas de igual categoria. Em matéria processual prevalece a lei, no que tange ao funcionamento dos tribunais o regimento interno prepondera. Constituição, art. 5º, LIV e LV, e 96, I, a. (...)” (STF, Pleno, ADIn-MC nº 1.105/DF, Relator Ministro Paulo Brossard, julgamento por maioria em 03.08.1994, DJU em 27.04.2001)

⁸³ Em verdade, o próprio voto do Ministro Paulo Brossard, relator do julgamento no STF (ADIn nº 1.105-DF), deixa transparecer que na verdade não há hierarquia entre lei (ato normativo legislati-

5.2.2. Atos normativos administrativos abstratos de caráter secundário

Em relação aos atos normativos administrativos abstratos e gerais de caráter secundário, são eles representados pelos decretos, instruções normativas e resoluções, que, via de regra, são veículos normativos cujo conteúdo é dependente em relação ao que for estabelecido em atos legislativos (“leis em sentido amplo”)⁸⁴.

Mesmo entre si os atos administrativos abstratos de caráter secundário variam, pois podem conter: (i) normas regulamentares; (ii) normas de consolidação de leis; (iii) normas de revisão sistêmica, inclusive para determinar e uniformizar perante a Administração a obediência à jurisprudência dos tribunais.

a) Atos de regulamentação

Os atos regulamentares são aqueles aptos a veicular normas para regulamentar as leis, como é o caso dos decretos regulamentares, instruções normativas e portarias, além de outros atos administrativos inferiores, dos quais já tratamos anteriormente ao explorarmos as normas regulamentares.

b) Atos de consolidação de leis

Os atos de consolidação são os atos administrativos próprios para veicular simples consolidações de leis, função que pode ser cumprida por decretos ou outros atos inferiores.

c) Atos de revisão sistêmica em nível infralegal

Os atos administrativos voltados à revisão sistêmica são aqueles atos passíveis de veicular normas secundárias de alteração da vigência de outras normas infralegais, inclusive sua revogação, ou que fixam a jurisprudência consolidada nos tribunais (v.g. decretos que determinam aos agentes fiscais se absterem de cobrar tributos julgados reiteradas vezes inconstitucionais pelo STF, em controle difuso de constitucionalidade) revogando expressamente ou não as normas infralegais contrárias.

vo) e regimento interno do tribunal editado por resolução (ato normativo administrativo), já que a própria Constituição (art. 96, I, “a”) delegou campos normativos diferentes a esses atos, não havendo, a rigor, verdadeira subordinação ou interferência entre eles, podendo-se afirmar, em certo sentido, que a resolução que fixa o regimento dos tribunais é espécie *sui generis* de “norma primária” quando não cumpre com o papel de regulamentar as leis processuais, embora não possa limitar os direitos dos litigantes, garantidos pela lei processual. Na doutrina, existem autores que aceitam a ideia de que o regimento interno dos tribunais é lei em sentido material (vide CRETELLA JUNIOR, José. *Comentários à Constituição de 1988*. 1ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 1992). O tema comporta maiores desdobramentos, que deixamos de tecer aqui, já que estamos concentrados nas normas (inclusive as processuais) apenas no que disserem mais de perto com a matéria tributária.

⁸⁴ Mas não perdemos de vista a existência de atos normativos administrativos de caráter primário. Já comentamos, no item anterior, que a atual Carta Constitucional admite, excepcionalmente, decreto autônomo (art. 84, VI, “a” e “b”) com a redação dada pela EC nº 32/2001) como reconhece o STF, que admite até mesmo resolução administrativa autônoma (regimento interno dos tribunais), embora com caráter bastante limitado (efeitos *interna corporis*), não podendo interferir no campo legal (normas processuais que devem garantir os direitos de defesa dos litigantes em juízo). Como já esclarecemos, a resolução administrativa que fixa o regimento interno dos tribunais detém caráter secundário em relação às leis processuais.

Em virtude de sua peculiaridade e importância prática, especialmente para o Direito Tributário, vamos analisar com mais detalhes quais atos normativos administrativos podem veicular normas para fixar a jurisprudência dos tribunais, dando-lhes efeitos gerais (*erga omnes*), inclusive em favor dos contribuintes.

i) Atos fixadores de jurisprudência judicial

No que diz respeito aos atos normativos administrativos abstratos de caráter secundário, observamos a existência de alguns desses atos com uma função especial: a de fixar uma orientação aos órgãos do Poder Executivo para que obedeçam à jurisprudência dos tribunais, jurisprudência essa que é representada por atos normativos (decisões e acórdãos) editados por órgãos do Poder Judiciário (tribunais).

Em matéria tributária, fica evidente que essa orientação normativa, mesmo quando dirigida textualmente aos órgãos da Administração Tributária (v.g. SRFB⁸⁵ ou PGFN⁸⁶) para que não efetuem a cobrança administrativa ou judicial de determinados tributos, já julgados inconstitucionais, por exemplo, também atribui aos contribuintes o direito de se verem livres da cobrança, daí por que entendermos que esses atos normativos administrativos, ainda que *prima facie* se dirijam *interna corporis*, geram inegáveis efeitos *erga omnes* aos julgamentos que formaram a jurisprudência a ser seguida, atribuindo aos contribuintes o inequívoco direito subjetivo à não tributação, e ao mesmo tempo, reconhecem o direito dos contribuintes à restituição de pagamentos indevidos.

Daremos notícia aqui do regime jurídico dos atos da União Federal, e estaremos concentrados em tais atos enquanto relacionados à matéria tributária, deixando nosso leitor ciente de que caberá a cada um dos demais entes políticos (Estados, Distrito Federal e Municípios) fixar normas próprias para vincular a atuação de seus respectivos agentes públicos.

Para compreender adequadamente a natureza dos atos administrativos fixadores de jurisprudência judicial, é preciso compreender bem a diferença entre o controle concentrado e o controle difuso de constitucionalidade, pois uma de suas principais funções é a de justamente atribuir, ao controle difuso, efeitos típicos do controle concentrado, no interesse de reduzir a litigiosidade em determinadas matérias já decididas pelo Supremo Tribunal Federal. Façamos algumas considerações sobre o tema e ficará mais claro.

Em se tratando de ato normativo judicial (sentença ou acórdão) que tenha por conteúdo a declaração de inconstitucionalidade de lei ou outro ato normativo, sabemos que, caso seja resultado de um julgamento do STF em controle concentrado (ADIn⁸⁷ ou ADC⁸⁸), tal ato possuirá caráter normativo geral e abstrato, gerando assim efeitos *erga omnes* em regra (já que o STF poderá modular os efeitos da decisão, restringindo seu âmbito de aplicação, inclusive no tempo, vide art. 27 da Lei nº 9.868/1999)⁸⁹.

⁸⁵ Secretaria da Receita Federal do Brasil.

⁸⁶ Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

⁸⁷ Ação direta de inconstitucionalidade.

⁸⁸ Ação direta de constitucionalidade.

⁸⁹ Tal lei é chamada de “Lei das Ações Diretas”, por explicitar o regime do controle concentrado de constitucionalidade previsto na Constituição Federal de 1988.

Já no controle difuso de constitucionalidade, permitido abertamente aos demais juízes e tribunais além do STF, o ato normativo judicial (sentença ou acórdão) no caso terá apenas caráter concreto e individual, ou seja, atinge apenas a situação jurídica das partes no processo no qual se originou a decisão judicial.

Mas o ato normativo judicial que veicule a declaração de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, editado em sede de controle difuso de constitucionalidade, poderá assumir caráter normativo abstrato e geral (com efeitos *erga omnes*), mediante a edição de determinados atos administrativos especiais, que ampliem os efeitos do ato normativo judicial, para assim fixar a jurisprudência já firmada pelo STF sobre uma determinada matéria.

E decisões judiciais reiteradas de outros tribunais superiores, em casos concretos, declarando a ilegalidade ou outra interpretação a certas normas também podem ter seus efeitos ampliados (*erga omnes*) mediante a edição de atos normativos administrativos do Poder Executivo.

Note-se que esses “atos normativos administrativos fixadores de jurisprudência judicial” terão caráter secundário (pois não podem inovar a ordem jurídica como o fazem, em regra, as leis) e especial (pois seu conteúdo se limita a ampliar os efeitos de decisões judiciais, sendo, portanto, uma espécie de norma de revisão sistêmica).

A Constituição Federal assim como a legislação federal preveem vários tipos de atos administrativos dessa natureza. Observe-se que também atos legislativos e mesmo alguns atos judiciais podem exercer o mesmo papel, como deixaremos claro mais adiante.

Vamos enumerar os principais atos do Poder Executivo (federal) que podem servir para fixar jurisprudência:

- i) decreto do Presidente da República (conforme delegação dada pela Lei nº 9.430/1996): pode autorizar a Administração Pública (SRFB e PGFN basicamente) a abster-se de cobrar, administrativa ou judicialmente, os créditos tributários baseados em dispositivo normativo declarado inconstitucional por decisão definitiva do STF ainda que com efeitos *inter partes*⁹⁰;
- ii) ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), aprovado pelo Ministro da Fazenda (conforme delegação dada pela Lei nº 10.522/2002): pode ampliar os efeitos à “jurisprudência pacífica” do STF ou do STJ para atingir todos os contribuintes com questionamentos ainda sem decisão própria no Judiciário⁹¹;

⁹⁰ Vide art. 77 da Lei nº 9.430/1996: “Art. 77. Fica o Poder Executivo autorizado a disciplinar as hipóteses em que a administração tributária federal, relativamente aos créditos tributários baseados em dispositivo declarado inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, possa: I - abster-se de constituir-los; II - retificar o seu valor, ou declará-los extintos, de ofício, quando houverem sido constituídos anteriormente, ainda que inscritos em dívida ativa; III - formular desistência de ações de execução fiscal já ajuizadas, bem como deixar de interpor recursos de decisões judiciais.” Tal lei foi regulamentada pelo Decreto nº 2.346/1997, que esclareceu, logo no parágrafo 3º de seu art. 1º, que o decreto a ser editado pelo Presidente atribuirá efeitos *erga omnes* (gerais e abstratos) a uma decisão judicial com efeitos *inter partes* (concretos): “§ 3º O Presidente da República ou do Advogado-Geral da União, poderá autorizar a extensão dos efeitos jurídicos de decisão proferida em caso concreto.”

⁹¹ Vide art. 19 da Lei nº 10.522/2002: “Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que

iii) súmula ou parecer do Advogado-Geral da União, que dispense a propositura de ações ou a interposição de recursos judiciais em casos de “jurisprudência iterativa dos tribunais” em favor dos contribuintes, especialmente do Supremo Tribunal Federal ou de outros tribunais superiores (conforme previsão do art. 4º, XII, da LC nº 73/1993⁹² e do art. 4º da Lei nº 9.469/1997⁹³).

Esses atos normativos administrativos exercem uma função especial: fixar a jurisprudência dos tribunais, para vincular a atuação dos agentes públicos federais, em favor dos cidadãos-contribuintes (quando a decisão do STF se refira à matéria tributária).

Embora com efeitos limitados ao atuar da Administração Pública federal, esse tipo de ato normativo administrativo especial pode gerar efeitos práticos muito importantes, especialmente em matéria tributária, já que poderá fundamentar a dispensa ou desistência, por parte da União Federal, de procedimentos de cobrança administrativa, de ações de execução fiscal, de recursos protelatórios contrários aos interesses dos contribuintes etc.

Observe-se que alguns desses atos normativos administrativos, acima citados, podem também dar efeitos *erga omnes* (abstratos e gerais) a julgamentos reiterados, ainda que não plenários, do STF, do STJ ou de qualquer outro tribunal superior. Ou seja, mesmo em questões julgadas por turmas isoladas e que não envolvam a declaração de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, a jurisprudência firmada em determinado sentido contrário à União Federal pode fundamentar a edição de ato normativo administrativo de caráter secundário e especial para estimular a obediência da autoridade dos tribunais por parte do Poder Executivo federal.

Acaso os julgamentos reiterados sejam objeto de súmula, seja ela vinculante ou mesmo comum, poderá ser desnecessária a edição dos atos administrativos fixadores, já que a própria súmula gerará os efeitos práticos de fixação de jurisprudência, vinculando os agentes do Poder Executivo (súmula vinculante) ou acelerando o processo judicial (súmulas comuns, hoje denominadas também de “impeditivas de recursos” em face das regras do Código de Processo Civil, que atribuem poder normativo às súmulas no momento do juízo de admissibilidade de recursos, e em outros momentos processuais, como veremos adiante).

ii) Atos fixadores de jurisprudência administrativa

Ao lado dos atos normativos administrativos que fixam jurisprudência judicial, também temos atualmente na esfera federal previsão para a edição de atos

inexista outro fundamento relevante, na hipótese de a decisão versar sobre: (...) II - matérias que, em virtude de jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal, ou do Superior Tribunal de Justiça, sejam objeto de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda.” Tal autorização foi introduzida pela MP nº 1.542-27/1997, uma das diversas reedições da MP nº 1.110/1995, cuja conversão final deu origem à Lei nº 10.522/2002.

⁹² “Art. 4º - São atribuições do Advogado-Geral da União: (...) XII - editar enunciados de súmula administrativa, resultantes de jurisprudência iterativa dos Tribunais;”.

⁹³ “Art. 4º Não havendo Súmula da Advocacia-Geral da União (arts. 4º, inciso XII e 43, da Lei Complementar nº 73, de 1993), o Advogado-Geral da União poderá dispensar a propositura de ações ou a interposição de recursos judiciais quando a controvérsia jurídica estiver sendo iterativamente decidida pelo Supremo Tribunal Federal ou pelos Tribunais Superiores.”

normativos administrativos que fixarão jurisprudência administrativa, especificamente, a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), órgão de julgamento colegiado competente para decidir recursos administrativos fiscais envolvendo tributos da União.

É o que prevê a Portaria do Ministro da Fazenda nº 256/2009, quando, ao fixar o regimento interno do Carf, permite ao próprio Ministro atribuir efeito vinculante a qualquer súmula de jurisprudência administrativa (que a princípio vincularia apenas os julgadores administrativos), para que passe a vincular todos os órgãos da Administração Tributária federal⁹⁴. O efeito vinculante interno (ou seja, dirigido apenas aos julgadores do Carf) também é atribuído às resoluções de uniformização de jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais (órgão de cúpula do Carf)⁹⁵.

5.2.3. *Atos normativos administrativos individuais e concretos (caráter secundário)*

Por fim, cabe apenas ressaltar que os atos normativos concretos e individuais tratam apenas de executar o conteúdo disposto nos atos normativos legislativos, administrativos abstratos e gerais ou mesmo nos atos normativos judiciais (dos quais trataremos no próximo item), e assim atingem diretamente a conduta dos sujeitos passivos, entendam-se aqui aqueles que estão submetidos às normas abstratas e gerais. Em se tratando de matéria tributária, são atos normativos administrativos de caráter concreto e individual: o ato administrativo de lançamento, o auto de infração que aplica penalidades aos contribuintes infratores, a decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento ou do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) no bojo de um processo administrativo fiscal determinado etc.

Especificamente sobre a decisão de Delegacia da Receita Federal de Julgamento ou do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), proferida em processo administrativo fiscal (ato concreto e individual), devemos observar que ela pode afastar a aplicação de um ato normativo em face de declaração de sua inconstitucionalidade pelo STF, ainda que no controle difuso (conforme delegação feita pelo Decreto nº 70.235/1972⁹⁶, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009)⁹⁷.

⁹⁴ James Marins defende a tese de que a Portaria nº 256/2009 é ilegítima nessa parte, fundamentando por sua inconstitucionalidade e ilegalidade ("Notas sobre o Recurso Especial e a Súmula Vinculante no Novo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais". In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. 13º volume. São Paulo: Dialética, 2009, pp. 241-261). Ainda sobre súmulas, note-se que, conforme art. 72 da Portaria MF nº 256/2009, permanecem em vigor as súmulas anteriores à criação do Carf (editadas pelo antigo Conselho de Contribuintes) assim como outras súmulas comuns editadas pelo Carf e que terão apenas efeito vinculante interno (vinculando os julgadores administrativos e não toda a Administração Tributária federal) enquanto não editado ato pelo Ministro da Fazenda, lembrando que a atribuição de efeito vinculante externo (para atingir, além do Carf, o restante da Administração Tributária federal) a qualquer das súmulas editadas pelo Carf é de competência exclusiva do Ministro da Fazenda, conforme explicita o art. 75 da Portaria MF nº 256/2009.

⁹⁵ Vide art. 76 da Portaria MF nº 256/2009.

⁹⁶ Ressalte-se que o Decreto nº 70.235/1972 possui força de lei ordinária por ordem de delegação legislativa especial, feita pelo Decreto-lei nº 822/1969 (sob a égide da CF/1969 e de atos institucionais do governo militar revolucionário da época), e foi recepcionado também como lei ordinária pela Constituição Federal de 1988.

⁹⁷ "Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamen-

A prática reiterada da Administração Fiscal, ou seja, a edição reiterada de atos normativos concretos e individuais em determinado sentido pode dar origem ao costume administrativo tributário (reconhecido pelo art. 100, III, do CTN), como já comentamos anteriormente, ao falarmos das normas concretas e individuais. O costume é uma norma abstrata e geral construída a partir de normas concretas e individuais editadas de forma repetida pelas autoridades administrativas.

Interessante notar que os atos normativos que veiculam normas concretas e individuais devem ter caráter secundário (vinculado à lei), porém, acidentalmente poderão dar origem, como no caso do costume tributário, que pode inclusive afastar a aplicação de sanções caso tenha resultado em não recolhimento do tributo. Nesse caso, o costume continua a não valer contra a lei, mas pode ser invocado pelos contribuintes para afastar a aplicação de penalidades, juros e atualização monetária (parágrafo único do art. 100 do CTN). E isso desde que o próprio costume seja provado pelo interessado, já que em regra não possui veículo normativo próprio a lhe expressar.

5.3. *Atos normativos judiciais*

Os atos normativos judiciais são as sentenças e os acórdãos dos tribunais, assim como as súmulas comuns e as súmulas vinculantes, e também as resoluções dos tribunais que fixem seus regimentos internos.

a) *Sentenças e acórdãos*

As sentenças e os acórdãos (arts. 97 e 102, parágrafo 2º, da CF)⁹⁸ criam normas concretas e individuais assim como podem modificar o esquema do direito positivo, retirando normas ilegais ou inconstitucionais do sistema normativo, seja para determinados sujeitos envolvidos em determinada ação judicial, seja para todos, mediante efeitos gerais reconhecidos pela Constituição para as ações que objetivam o controle abstrato de constitucionalidade.

Em matéria trabalhista, nossa Constituição Federal (art. 114, parágrafo 2º)⁹⁹ reconhece expressamente ao Poder Judiciário (Justiça do Trabalho), no caso de

to de inconstitucionalidade. (...) § 6º O disposto no *caput* deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (...)." A previsão legal é repetida no art. 62 da Portaria nº 256/2009, que institui o regimento interno do Carf. Ou seja, em se tratando de cobrança de tributo discutido em processo administrativo fiscal perante o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), o conselheiro-julgador que identificar na causa a inconstitucionalidade do tributo, que já tenha sido declarada por julgamento plenário no STF ainda que em controle difuso, poderá julgar favoravelmente ao contribuinte. No caso, a jurisprudência gera efeito sem a necessidade de ato administrativo abstrato e geral, sendo aplicada por ato concreto e individual.

⁹⁸ Apontamos tais artigos da Constituição para demonstrar o caráter modificativo que as sentenças e acórdãos podem gerar no ordenamento jurídico: "Art. 97. Somente pelo voto da maioria absoluta de seus membros ou dos membros do respectivo órgão especial poderão os tribunais declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público; (...) Art. 102. (...) § 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, nas ações diretas de inconstitucionalidade e nas ações declaratórias de constitucionalidade produzirão eficácia contra todos e efeito vinculante, relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal" (redação dada pela EC nº 45/2004).

⁹⁹ Eis o citado dispositivo, com a redação atual dada pela Emenda nº 45/2004: "Art. 114. (...) § 2º Recusando-se qualquer das partes à negociação coletiva ou à arbitragem, é facultado às mesmas,

dissídio coletivo, a capacidade de emitir decisões normativas (acórdãos) com efeitos abstratos e gerais, proferidas pelos tribunais regionais do trabalho (TRTs) e pelo Tribunal Superior do Trabalho (TST). Apesar dos efeitos abstratos e gerais seu âmbito de aplicação é reduzido às categorias econômicas e profissionais envolvidas nos dissídios coletivos, por meio dos quais são fixadas normas específicas para regular as relações de trabalho para determinado número de empresas e empregados envolvidos pelos efeitos da ação, que pode ser ajuizada pelos sindicatos das respectivas categorias¹⁰⁰.

Mas, de modo geral, para a solução de conflitos entre partes determinadas (autor e réu) os atos normativos judiciais fixam normas concretas e individuais (com caráter secundário especial e de efeitos limitados (*inter partes*))¹⁰¹. E, excepcionalmente, os atos normativos judiciais podem veicular normas abstratas e gerais (também com caráter secundário especial, mas aqui com efeitos amplos (*erga omnes*))¹⁰².

Como dito, esses atos normativos judiciais podem servir inclusive para negar em determinado caso a presunção de constitucionalidade e de legalidade que protege os atos normativos legislativos e administrativos, situação que ocorre quando da declaração de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo pelo Supremo Tribunal Federal¹⁰³.

de comum acordo, ajuizar dissídio coletivo de natureza econômica, podendo a Justiça do Trabalho decidir o conflito, respeitadas as disposições mínimas legais de proteção ao trabalho, bem como as convencionadas anteriormente." A redação anterior (original de 1988) era mais clara quanto ao caráter normativo das sentenças em dissídios coletivos, como também reconheceu José Afonso da Silva (*Curso de Direito Constitucional Positivo*. 32ª edição. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 580. A propósito, veja-se a redação original: "§ 2º Recusando-se qualquer das partes à negociação ou à arbitragem, é facultado aos respectivos sindicatos ajuizar dissídio coletivo, podendo a Justiça do Trabalho estabelecer normas e condições, respeitadas as disposições convencionais e legais mínimas de proteção ao trabalho."

¹⁰⁰ Sobre o assunto, veja-se também: CARRION, Valentin. *Comentários à Consolidação das Leis do Trabalho*. 29ª edição (atualização por Eduardo Carrion). São Paulo: Saraiva, 2004, pp. 689-700.

¹⁰¹ No caso da decisão de um juiz que declara inconstitucional uma lei tributária, seu caráter normativo está no efeito de suspender a aplicação dessa lei, baseado em uma norma primária constitucional, determinando-se, quando for o caso, a aplicação de lei anterior que havia sido revogada pela lei inconstitucional ("efeito repristinatório"). De qualquer forma, essa decisão e seu efeito normativo atinge apenas o contribuinte envolvido na ação judicial, daí ter essa declaração de inconstitucionalidade apenas efeitos *inter partes*.

¹⁰² Os atos judiciais de qualquer juiz ou tribunal em geral possuem força normativa, como deixa transparecer o art. 468 do Código de Processo Civil ("A sentença, que julgar total ou parcialmente a lide, tem força de lei nos limites da lide e das questões decididas"). Mas os atos judiciais do STF que resultem em declaração de inconstitucionalidade com efeitos *erga omnes* (ADIn e ADC) possuem essa característica em realce. Nesse sentido, interessante notar que a própria Lei nº 9.868/1999 (Lei das Ações Diretas), em seus arts. 11, 21 e 28, parece reconhecer esse claro efeito normativo da declaração de inconstitucionalidade no controle concentrado (ADIn e ADC), vez que manda publicar as decisões judiciais no Diário Oficial da União, ao lado das leis e atos normativos, além de publicá-las no Diário da Justiça (como as demais decisões judiciais). A jurisprudência consolidada do STF reconhece o efeito normativo da decisão de inconstitucionalidade, reconhecendo caber nesse caso ao tribunal o papel de "legislador negativo" (STJ, 1ª Turma, AgReg. RE nº 493.234-2/RS, Rel. Ministro Ricardo Lewandowski, julgado em 27.11.2007, DJU em 19.12.2007).

¹⁰³ O art. 97 assim como o parágrafo 3º do art. 103 da Constituição expressam a existência do postulado da presunção de legitimidade dos atos normativos legislativos e administrativos. O primeiro (art. 97) o faz quando exige, para declaração de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo em um tribunal, que tal decisão só possa ser proferida pela maioria absoluta dos membros ou do órgão especial do tribunal; enquanto que o parágrafo 3º do art. 103 expressa a presunção de legiti-

Quando afirmamos que os atos normativos judiciais em geral possuem caráter "secundário especial", queremos mostrar que esses atos normativos judiciais, embora sejam veículos normativos secundários (pois não podem criar, modificar ou extinguir direitos, deveres e obrigações, já que devem ter seu conteúdo limitado à aplicação das leis em sentido amplo¹⁰⁴ ou dos atos normativos administrativos), podem ter efeito suspensivo sobre atos normativos legislativos e administrativos¹⁰⁵, suspensão essa que poderá ter em regra caráter individual e concreto (efeitos *inter partes*) e, excepcionalmente, caráter geral e abstrato (efeitos *erga omnes*).

A especialidade do caráter secundário do ato normativo judicial vem justamente desse efeito suspensivo, que interfere de maneira especial na aplicação das normas aos cidadãos¹⁰⁶, inclusive para negar a presunção de constitucionalidade e de legalidade das leis e atos normativos.

Como já vimos, em regra os atos normativos judiciais veiculam normas concretas e individuais, solucionando litígios entre partes determinadas.

Mas, excepcionalmente, os atos normativos judiciais podem ter caráter geral e abstrato, gerando efeitos *erga omnes*. Isso ocorre no caso de ato normativo judi-

midade referida quando determina que o Advogado-Geral da União exerça o papel de curador para a defesa do ato normativo cuja constitucionalidade é questionada em ação direta (ADIn ou ADC). Eis a redação dos citados dispositivos, *in verbis*: "Art. 97. Somente pelo voto da maioria absoluta de seus membros ou dos membros do respectivo órgão especial poderão os tribunais declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público. (...) Art. 103. (...) § 3º Quando o Supremo Tribunal Federal apreciar a inconstitucionalidade, em tese, de norma legal ou ato normativo, citará, previamente, o Advogado-Geral da União, que defenderá o ato ou texto impugnado." A presunção de constitucionalidade das leis é tema bastante delicado em matéria tributária, como já pudemos comentar em trabalho anterior (PETRY, Rodrigo Caramori. "Apontamentos sobre a Problemática da Tributação no Brasil". *Revista Tributária e de Finanças Públicas* nº 59, nov-dez/2004, p. 52). Ainda cumpre ressaltar que a regra do art. 97 da CF (reserva do plenário) é dispensada para o tribunal comum de segunda instância quando houver, sobre a mesma questão, declaração de inconstitucionalidade da lei ou ato normativo em controle difuso por decisão exarada pelo Plenário do STF em um recurso extraordinário, por exemplo, independentemente de eventual e futura resolução do Senado Federal para lhe emprestar efeitos *erga omnes*. Nesse sentido: STF, 1ª Turma, RE nº 191.906-6/SC, Rel. Ministro Sepúlveda Pertence, DJU em 29.08.1997; STF, 2ª Turma, AgReg no AI nº 168.149-8/RS, Rel. Ministro Marco Aurélio, julgado unânime em 26.06.1995, DJU em 04.08.1995.

¹⁰⁴ Inclua-se aqui como ato normativo legislativo também a Constituição Federal, como já alertamos.

¹⁰⁵ A suspensão de atos normativos legislativos e administrativos por atos judiciais pode implicar também, logicamente, a necessária suspensão de outros atos normativos judiciais anteriores proferidos sobre a mesma questão no processo, devido ao mecanismo de recursos e a possibilidade, excepcional, do manejo de ação rescisória (quando cabível) contra ato normativo judicial já protegido pela coisa julgada.

¹⁰⁶ Quando se tratar de ato normativo judicial com efeitos *inter partes*, concluímos que a depender da iniciativa e do sucesso de um contribuinte na contestação judicial de uma lei tributária (v.g. por inconstitucionalidade do tributo), o afastamento/suspensão da lei para esse contribuinte não vai automaticamente beneficiar os demais contribuintes, o que pode gerar situações de desigualdade fática. Essa desigualdade fática não é necessariamente anti-isonômica, pois não passa de uma vicissitude de nosso sistema jurídico, como já demonstramos amplamente em obra anterior, ao comentarmos a diferenciação das leis aplicáveis aos diversos contribuintes em face de decisões judiciais (atos normativos judiciais) relativas à contribuição ao Finsocial, e que resultaram em que alguns contribuintes eram tributados pela contribuição à alíquota de 0,5%, enquanto outros pagavam o tributo à alíquota de 2%. Vide nossa obra: PETRY, Rodrigo Caramori. *Contribuições PIS/Pasep e Cofins: Limites Constitucionais da Tributação sobre o "Faturamento", a "Receita" e a "Receita Operacional" das Empresas e Outras Entidades no Brasil*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 125.

cial editado pelo Supremo Tribunal Federal (órgão superior do Poder Judiciário), no exercício do controle concentrado (abstrato)¹⁰⁷ de constitucionalidade, quando o acórdão proferido no julgamento de ação direta de inconstitucionalidade (ADIn) ou de uma ação direta de constitucionalidade (ADC) declara inconstitucional alguma norma abstrata e geral em matéria tributária, veiculada por ato normativo legislativo (ex.: lei ordinária) ou mesmo administrativo (ex.: decreto), decisão à qual a Constituição Federal (art. 102, parágrafo 2º) atribui efeitos *erga omnes*¹⁰⁸.

Note-se que nesses casos a norma julgada inconstitucional não é revogada pela decisão judicial, e sim tem suspensa sua aplicação, com efeitos *erga omnes* (gerais) *ex tunc* (retroativos), embora a Lei nº 9.868/1999 (art. 27) admita em casos excepcionais (em prol da “segurança jurídica”) a modulação dos efeitos da decisão na ação direta pelo STF, para que produza efeitos apenas *ex nunc* (prospectivos)¹⁰⁹. Esse efeito prospectivo pode reduzir o efeito da declaração de inconstitucionalidade, para assemelhá-lo, na prática, ao de mera revogação de dispositivo legal julgado inconstitucional, pois o dispositivo inconstitucional conservará seus efeitos normativos desde o início de sua vigência até a data do trânsito em julgado da decisão do STF ou de outro momento que venha a ser fixado pela própria decisão do tribunal¹¹⁰.

¹⁰⁷ O controle de constitucionalidade concentrado ou “abstrato”, também é chamado de “objetivo”, “direto”, ou “por via de ação”.

¹⁰⁸ Tanto a ADIn quanto a ADC podem declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, a depender da sua procedência (ADIn) ou improcedência (ADC), vez que são ações de “efeito duplice” como esclarece o art. 24 da Lei nº 9.868/1999. O controle concentrado de constitucionalidade pode ser aplicado à “lei ou ato normativo federal ou estadual”, como preceitua o art. 102, I, “a”, da Constituição Federal. Quando o citado dispositivo se refere à “lei”, entenda-se aqui lei em sentido amplo, ou seja, todo o ato normativo legislativo (inclusive emendas à Constituição), e no que diz respeito ao vocábulo “ato normativo” também constante do mesmo dispositivo, leia-se aqui como significando qualquer ato normativo administrativo, desde que tenha caráter geral e abstrato, requisito exigido pela jurisprudência do STF sobre o cabimento do controle concentrado, exercido pelas ações diretas de inconstitucionalidade (“ADIn”) e constitucionalidade (“ADC”), como explicitou o voto do Ministro Carlos Britto no julgamento da ADC-MC nº 12-6/DF (STF, Pleno, Rel. Ministro Carlos Britto, julgado unânime em 16.02.2006, DJU em 1º.09.2006).

¹⁰⁹ “Art. 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.”

¹¹⁰ O art. 27 da Lei nº 9.868/1999 está tendo sua constitucionalidade questionada em duas ações diretas de inconstitucionalidade (ADIn nº 2.154-1/DF e ADIn nº 2.258-0/DF) ainda em trâmite. Até o momento, apenas o Ministro Sepúlveda Pertence (atualmente aposentado) votou sobre o art. 27, declarando-o inconstitucional, aguardando-se ainda o voto dos demais ministros. Curiosamente, como já informamos, independentemente do julgamento final dessas ADIns, os atuais Ministros do STF já vêm aplicando normalmente o art. 27 da Lei nº 9.868/1999 para fundamentar modulação dos efeitos de diversas de suas decisões, em ações diretas e até mesmo no controle difuso, quando da análise plenária de recursos extraordinários, ignorando assim o posicionamento do Ministro Sepúlveda Pertence. Mas os ministros do STF têm recusado aplicar a modulação dos efeitos da decisão no caso de ela apenas declarar a não recepção de lei ou ato normativo pela atual Constituição, pois no caso não se trata de inconstitucionalidade propriamente e sim pura e simples revogação da lei ou ato normativo pela nova Constituição, já que para o Supremo não existe inconstitucionalidade de uma lei ou ato normativo em face de Constituição posterior, a chamada “inconstitucionalidade superveniente” (nesse sentido: STF, 2ª Turma, AgReg. no AI nº 589.281-2/RJ, Rel. Ministro Celso de Mello, julgado unânime em 05.09.2006, DJU em 10.11.2006).

Ainda é de se observar que mesmo no caso de controle difuso (concreto)¹¹¹ de constitucionalidade, no bojo, *v.g.*, de um recurso extraordinário (comum em matéria tributária), eventual decisão plenária do STF no caso poderá gerar efeitos *erga omnes* se for posteriormente editada Resolução do Senado Federal com esse fim (art. 52, X, CF)¹¹².

Entretanto, mais recentemente, o Ministro do STF Gilmar Mendes está sugerindo a possibilidade de ampliar os efeitos da decisão em controle difuso de constitucionalidade (que a rigor gera efeitos apenas *inter partes*), para dar-lhe efeitos *erga omnes* em alguns casos, independentemente da edição de resolução do Senado para esse fim (STF, Pleno, Reclamação nº 4.335/AC, Rel. Ministro Gilmar Mendes, ainda em julgamento).

A propósito, notamos que, já há alguns anos, em diversos julgamentos do STF os ministros têm se manifestado pela possibilidade de aplicação de algumas características do controle concentrado (típico das ações diretas) ao controle difuso (típico do recurso extraordinário, especialmente em matéria tributária), como é o caso da modulação de efeitos das decisões (vide STF, Pleno, RE nº 197.917-8/SP, Rel. Ministro Maurício Corrêa, julgado por maioria em 24.03.2004, DJU em 07.05.2004).

A esse fenômeno denomina-se “abstrativização do controle difuso de constitucionalidade”, como esclarece o paradigmático voto do Ministro Gilmar Mendes no julgamento plenário do RE nº 197.917-8/SP, acima citado. De qualquer forma, a abstrativização do controle difuso é incentivada também no campo legislativo constitucional, como comprova a criação, pela EC nº 45/2004, da súmula vinculante (que serve para gerar efeitos *erga omnes* a partir de julgamentos em controle difuso de constitucionalidade, o que pode substituir, na prática, a resolução senatorial do art. 52, X, da CF) e da repercussão geral (que exige sejam analisadas pelo STF questões cujos reflexos sejam mais amplos e não reduzidos apenas aos interesses dos litigantes), vide arts. 103-A e 102, parágrafo 3º, da Constituição, respectivamente.

Todas essas iniciativas mostram uma tendência de ampliação do poder normativo do Supremo Tribunal Federal¹¹³, e podem gerar importantes (e preocupantes)¹¹⁴ reflexos em questões tributárias, já que estão constantemente envolvidas no

¹¹¹ O controle de constitucionalidade difuso ou “concreto”, também é chamado de “subjetivo”, “incidental”, “*incidenter tantum*”, ou “por via de exceção”.

¹¹² “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; (...)”

¹¹³ Ao mesmo tempo em que buscam racionalizar a enorme carga de trabalho dos ministros, para que o Tribunal restrinja sua análise apenas aos casos de mais ampla repercussão constitucional.

¹¹⁴ Nossa preocupação aqui diz respeito sobretudo a possível aplicação indiscriminada da modulação de efeitos das decisões do STF em questões tributárias, especialmente as que impliquem repetição de indébito, pois em havendo declaração de inconstitucionalidade de lei tributária que possa implicar a devolução dos tributos recolhidos indevidamente, a modulação dos efeitos poderia impedir a restituição, incentivando a prática governamental da “inconstitucionalidade útil”, ou seja, a instituição de tributos inconstitucionais que não serão devolvidos aos contribuintes mesmo diante de decisão declaratória de inconstitucionalidade pelo Supremo. Daí por que nos parece que a modulação dos efeitos da pronúncia de inconstitucionalidade, já consagrada em outros países, sobretudo na Europa ocidental (Alemanha, Portugal, Espanha, Itália, dentre outros), não deve ser apli-

controle de constitucionalidade. Daí nosso interesse em expor o tema aqui, ainda que brevemente¹¹⁵.

b) A jurisprudência firmada em controle difuso: ampliação de seus efeitos

Por último, ainda cabe ressaltar que, além da resolução do Senado Federal (art. 52, X, da CF), também determinados atos normativos editados por órgãos do Poder Judiciário (súmula vinculante) ou do Poder Executivo da União Federal (decretos etc.) podem entender os efeitos de uma decisão proferida no controle de constitucionalidade difuso pelo Supremo, para vincular a atuação dos agentes públicos federais, em favor dos cidadãos, inclusive dos contribuintes (quando a decisão do STF se refira à matéria tributária). Discriminamos os atos normativos administrativos no item anterior.

E mais, alguns desses atos normativos administrativos podem também dar efeitos *erga omnes* (abstratos e gerais) a julgamentos reiterados, ainda que não plenários, do STF, do STJ ou de qualquer outro tribunal superior. Ou seja, mesmo em questões julgadas por turmas isoladas e que não envolvam a declaração de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, a jurisprudência firmada em determinado sentido contrário à União Federal pode fundamentar a edição de ato normativo administrativo de caráter secundário e especial para estimular a obediência da autoridade dos tribunais por parte da Administração Pública, como já esclarecemos em item anterior.

Esses atos normativos administrativos, embora com efeitos limitados ao atuar da Administração Pública federal, podem gerar efeitos práticos muito importantes, especialmente em matéria tributária, já que poderá fundamentar a dispensa ou desistência, por parte da União Federal, de procedimentos de cobrança administrativa, de ações de execução fiscal, de recursos protelatórios contrários aos interesses dos contribuintes etc.

c) Súmulas jurisprudenciais

Também são atos normativos judiciais as súmulas jurisprudenciais judiciais comuns (arts. 476 a 479; art. 475, parágrafo 3º; art. 518, parágrafo 1º; art. 544, parágrafo 3º; e 557, do CPC)¹¹⁶ e as súmulas jurisprudenciais judiciais vinculantes

cada com a mesma amplitude no Brasil, especialmente porque em nosso sistema as questões de inconstitucionalidade envolvem de forma mais intensa as questões tributárias, já que nossa Constituição é notavelmente mais rica em dispositivos que tratam da tributação, ao contrário das Constituições de outros países. Sobre a modulação de efeitos no controle de constitucionalidade, veja-se também: MENDES, Gilmar; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo. *Curso de Direito Constitucional*. 4ª edição. São Paulo: Saraiva, 2009, pp. 1.319-1.324; ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário* (diversos autores). 13º volume. São Paulo: Dialética, 2009.

¹¹⁵ Tratando dos efeitos do controle de constitucionalidade em face de questões tributárias, veja-se também: FISCHER, Octavio Campos. *Os Efeitos da Declaração de Inconstitucionalidade no Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Renovar, 2004; GRECO, MARCO Aurélio; PONTES, Helenilson Cunha. *Inconstitucionalidade da Lei Tributária: Repetição do Indébito*. São Paulo: Dialética, 2002; PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *Efeitos da Decisão de Inconstitucionalidade em Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2002.

¹¹⁶ Todos esses dispositivos do Código reconhecem a importância das súmulas jurisprudenciais judiciais comuns, atribuindo-lhes inclusive o poder de impedir o processamento de recursos, quando

(art. 103-A da CF)¹¹⁷, ambos editados por órgãos do Poder Judiciário. Observe-se que apesar de todos esses atos serem expedidos com base em leis federais sobre processo (especialmente, mas não exclusivamente, o Código de Processo Civil), se aplicam em âmbito nacional, por força do art. 22, I, da Constituição Federal, que atribui à União Federal a competência para instituição de normas sobre processo judicial¹¹⁸. Disso conclui-se sem demora que os atos normativos judiciais se aplicam indistintamente nas esferas federal, estadual e municipal¹¹⁹.

No caso, esses atos normativos editados pelo Poder Judiciário exercem uma função especial: fixar a jurisprudência dos próprios tribunais. Vejamos um pouco melhor tais atos:

- i) a “súmula vinculante” de iniciativa privativa do STF (art. 103-A, da CF), é ato normativo administrativo especial (editado pelo órgão de cúpula do Poder Judiciário)¹²⁰, cujo conteúdo apenas amplia os efeitos das decisões do próprio STF proferidas em controle difuso¹²¹; sua obediência é protegida por meio de reclamação¹²²;
- ii) “súmula comum”, de iniciativa de quaisquer dos tribunais, porém sem efeito vinculante para o Poder Executivo, serve como uma orientação aos tribunais, e sua desobediência só pode ser atacada por via de recurso no bojo do mesmo processo, dirigido ao tribunal de origem da súmula, quan-

trariem o disposto em súmula; ou mesmo podem acelerar o julgamento de recursos nos casos em que o pedido estiver em conformidade com as normas contidas na súmula. De qualquer forma, ainda é de se entender que as súmulas comuns não são vinculantes, pois não obrigam os magistrados nem muito menos o Poder Executivo, embora sirvam como forte fundamento processual, reconhecido pelo CPC, como vimos. Sob essa ótica, reconhecemos as súmulas comuns como fonte do direito.

¹¹⁷ “Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei. (...)”

¹¹⁸ Lembrando que compete privativamente à União Federal editar normas sobre processo judicial (art. 22, I, CF/1988), cabendo aos Estados apenas competência para legislar sobre “procedimentos em matéria processual” (art. 24, XI, da CF/1988).

¹¹⁹ Incluído aqui o Distrito Federal, como espécie de Estado *sui generis*.

¹²⁰ A súmula vinculante é objeto de publicação no Diário da Justiça e também no Diário Oficial, o que reflete seu forte poder normativo abstrato, como ocorre com atos legislativos e administrativos.

¹²¹ Observe-se que no controle concentrado de constitucionalidade (ADIn e ADC) não há necessidade de súmula vinculante, já que as decisões de mérito aqui já possuem efeitos *erga omnes* e vinculantes conforme prevê o art. 102, parágrafo 2º (com a redação dada pela EC nº 45/2004). Sobre as súmulas vinculantes e seus efeitos, veja-se o *caput* do art. 103-A (com a redação dada pela EC nº 45/2004), *ipsis litteris*: “Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.” Como fica claro da redação constitucional, a súmula poderá ser superada por ato do próprio Supremo Tribunal Federal, assim como também por lei (ato normativo legislativo) posterior.

¹²² Tratando da natureza jurídica da súmula vinculante e seus efeitos em matéria tributária, veja-se também: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário* (diversos autores). 13º volume. São Paulo: Dialética, 2009.

do cabível; de qualquer forma gera efeito normativo processual, vez que a súmula pode ser impeditiva de recursos cujos fundamentos contrariem-na, ou acelerar recursos quando seus fundamentos estejam conforme sua diretriz.

Note-se que os efeitos de tais atos são diversos entre si. Enquanto as súmulas vinculantes geram efeitos sobre o Poder Judiciário e sobre o Poder Executivo, nas três esferas de poder (federal, estadual e municipal), as súmulas comuns tendem a restringir seus efeitos apenas ao Judiciário e não são vinculantes, servindo apenas como orientação em posteriores julgamentos sobre a mesma matéria da qual trata a súmula comum, tendo uma força normativa relativa, mas que não pode ser ignorada especialmente pelo efeito processual que gera (vide nossas considerações sobre o recebimento ou recusa de recursos conforme estejam contra ou conforme a súmula).

d) Resoluções dos tribunais (*regimentos internos*)

Também são importantes atos normativos judiciais as resoluções dos tribunais que fixam seus regimentos internos, com força de lei, embora de alcance limitado (art. 96 da CF)¹²³.

6. Atos Normativos da Ordem Jurídica Internacional Reconhecidos pela CF de Forma Condicionada: Tratados, Convenções e Outros Atos Internacionais

6.1. A dualidade de ordens jurídicas: fontes formais diversas

A Constituição Federal reconhece que o Brasil está envolvido em duas ordens jurídicas: (i) do plano interno; e (ii) do plano internacional, ao qual nossa Carta Magna faz alusão em diversas passagens (arts. 4º, *caput*; 5º, parágrafos 2º e 3º; 178, parágrafo 1º etc.)¹²⁴, desde seu preâmbulo¹²⁵.

No presente trabalho, até o momento, dedicamos toda nossa atenção às fontes formais reconhecidas pelo ordenamento jurídico interno da República brasileira.

¹²³ "Art. 96. Compete privativamente: I - aos tribunais: a) eleger seus órgãos diretivos e elaborar seus regimentos internos, com observância das normas de processo e das garantias processuais das partes, dispondo sobre a competência e o funcionamento dos respectivos órgãos jurisdicionais e administrativos; (...)." Note-se que não inserimos as resoluções que fixam o regimento interno dos tribunais no inciso VII do art. 59 da CF, pois entendemos que neste dispositivo estão previstas apenas as resoluções envolvidas com o processo legislativo, conforme disposto inclusive no *caput* deste mesmo art. 59.

¹²⁴ Eis o teor dos citados dispositivos: "Art. 4º A República Federativa do Brasil rege-se nas suas relações internacionais pelos seguintes princípios: (...) Art. 5º (...) § 2º Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte. § 3º Os tratados e convenções internacionais sobre direitos humanos que forem aprovados, em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, por três quintos dos votos dos respectivos membros, serão equivalentes às emendas constitucionais. [redação dada pela EC nº 45/2004] (...) Art. 178. A lei disporá sobre a ordenação dos transportes aéreo, aquático e terrestre, devendo, quanto à ordenação do transporte internacional, observar os acordos firmados pela União, atendido o princípio da reciprocidade. [redação dada pela EC nº 7/1995] (...)." (explicitação entre colchetes)

¹²⁵ Afirma o Preâmbulo de nossa Constituição, *ipsis litteris*: "Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembléia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático (...) valores supremos de uma sociedade fraterna (...) comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte Constituição da República Federativa do Brasil." (grifo nosso)

Isso não quer dizer que não existam fontes formais reconhecidas pelo ordenamento jurídico externo, e que possuem sua existência reconhecida pelo texto da Constituição Federal de 1988. Tais atos internacionais são os tratados, as convenções internacionais e outros atos internacionais cujo valor seja reconhecido pela comunidade internacional¹²⁶.

6.2. Tratados e convenções introduzidos com força de lei

De modo geral, temos que os tratados, convenções e outros atos internacionais são formulados por agentes especiais do Poder Executivo da União Federal, atuando na condição de representantes da República brasileira¹²⁷, em ajuste com representantes de outro ou outros países soberanos. Tais atos funcionam como fontes formais da ordem jurídica internacional e não da ordem jurídica interna brasileira, razão pela qual precisam ser reconhecidos formalmente pelo Poder Legislativo brasileiro para gerar efeitos internamente, com força de lei ordinária¹²⁸.

Nesse sentido, observe-se que para realizar em primeiro plano o princípio da legalidade, a Constituição brasileira designa diversos veículos normativos no art. 59. Enquanto na ordem internacional, reconhece caber aos tratados, convenções e outros atos internacionais a tarefa de servir de veículos normativos dessa ordem, que só terão eficácia no plano interno após serem introduzidos por um veículo normativo próprio do ordenamento interno brasileiro. Para essa tarefa foi designado pela Constituição Federal o decreto legislativo (art. 49, I)¹²⁹, permitindo assim a participação do Poder Legislativo na integração das normas internacionais ao Direito brasileiro.

Disso é possível concluir que os tratados e acordos internacionais não são fonte do Direito interno brasileiro e sim apenas fontes do Direito internacional, aos quais o Direito brasileiro reconhece efeitos jurídicos somente após sua introdução por meio de veículo normativo próprio do ordenamento interno do Brasil: o decreto legislativo, editado pelo Congresso Nacional nos termos do art. 49, I, da Constituição Federal de 1988, que, ato contínuo, é apenas ratificado por decreto do Chefe do Poder Executivo.

¹²⁶ Para uma visão mais aprofundada dos veículos normativos internacionais, vejam-se, dentre outros: ACCIOLY, Hildebrando; SILVA, Geraldo Eulálio do Nascimento e. *Manual de Direito Internacional Público*. 12ª edição. São Paulo: Saraiva, 1996, pp. 16-58; TÓRRES, Heleno Taveira. *Pluriributação Internacional sobre as Rendas de Empresas*. 2ª edição (revista, atualizada e ampliada). São Paulo: RT, 2001, pp. 700-710.

¹²⁷ Vide art. 84, VII e VIII, *ipsis litteris*: "Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República: (...) VII - manter relações com Estados estrangeiros e acreditar seus representantes diplomáticos; VIII - celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional; (...)."

¹²⁸ Nesse mesmo sentido, tratando especialmente sobre a situação jurídica dos tratados internacionais em matéria tributária e sua relação com a ordem jurídica interna brasileira, vejam-se: CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 24ª edição. São Paulo: Malheiros, 2008, pp. 225-233; GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tratados Internacionais em Matéria Tributária e Ordem Interna*. São Paulo: Dialética, 1999; TÓRRES, Heleno Taveira. *Pluriributação Internacional sobre as Rendas de Empresas*. 2ª edição (revista, atualizada e ampliada). São Paulo: RT, 2001, pp. 552-590.

¹²⁹ "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."

Em se tratando de matéria tributária, nada se altera em face do art. 98 do Código Tributário Nacional¹³⁰, cujo conteúdo quer apenas ressaltar o caráter especial das normas do tratado internacional em relação à legislação tributária interna, sem, no entanto, dispensar a introdução das normas do tratado via decreto legislativo, o que se revela indispensável por força da Constituição Federal¹³¹.

6.3. *Tratados e convenções recepcionados ou introduzidos com força constitucional originária*

Em se tratando de direitos e garantias individuais, previstos no art. 5º da Constituição Federal, o seu parágrafo 2º fixa regra especial, desde sua redação original, que permite sejam recepcionados ou incorporados implicitamente ao texto constitucional quaisquer outros direitos e garantias previstos em tratados internacionais dos quais o Brasil faça parte¹³². Ou seja, a Constituição nesse caso autoriza a recepção (se anterior à CF/1988) ou a introdução (se posterior à CF/1988) do conteúdo de tratados internacionais com a mesma força da Constituição, gozando do mesmo *status* jurídico, o que reserva especial proteção para os direitos e garantias previstos em tratados.

O parágrafo 2º do art. 5º da Constituição brasileira nos autoriza a afirmar que quaisquer tratados em matéria de direitos humanos, ampliando ou trazendo maiores garantias aos direitos fundamentais da pessoa humana além dos expressamente previstos no texto constitucional, sejam anteriores à Constituição de 1988 ou mesmo posteriores a sua promulgação, são recebidos no Direito interno com *status* constitucional¹³³.

Mas reconhecemos que essa interpretação que fazemos do parágrafo 2º do art. 5º da Constituição sempre foi polêmica. Mesmo no STF, os ministros esposam posições diversas, ainda atualmente: parte deles acata a ideia aqui exposta (vide voto do Ministro Celso de Mello no julgamento do HC nº 90.450-5/MG), enquanto parte entende que o dispositivo atribui apenas força supralegal aos tratados de direitos humanos, mas sem lhes atribuir força constitucional (vide voto do Ministro Gilmar Mendes no julgamento do RE nº 466.343/SP).

A polêmica se arrasta por anos a fio, tendo dado ensejo inclusive à inclusão do parágrafo 3º no art. 5º da Constituição, por força da Emenda Constitucional nº 45/2004, para fixar a regra de que apenas os tratados internacionais de direitos humanos votados pelo Congresso com o mesmo *quorum* de aprovação das emen-

das teriam valor constitucional, como verdadeiras emendas constitucionais, o que nos parece ajudar a solver as dúvidas em torno da matéria. Tratamos delas a seguir:

6.4. *Tratados e convenções introduzidos com força de emenda constitucional*

A polêmica surgida em torno do alcance do parágrafo 2º do art. 5º da Constituição estimulou o surgimento de uma regra para formalizar a posição dos tratados de direitos humanos no ordenamento brasileiro. Ela veio expressa no parágrafo 3º do art. 5º da Constituição Federal, introduzido pela Emenda Constitucional nº 45/2004, *ipsis litteris*: “§ 3º Os tratados e convenções internacionais sobre direitos humanos que forem aprovados, em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, por três quintos dos votos dos respectivos membros, serão equivalentes às emendas constitucionais.”

A regra atribui ao Congresso a decisão de atribuir ao conteúdo do tratado em matéria de direitos humanos o peso normativo de uma emenda constitucional (a depender do *quorum* especial de 60% dos membros do Legislativo), mas o veículo normativo próprio para a introdução do tratado ou convenção no caso continua sendo o decreto legislativo, que apenas receberá o valor normativo próprio de uma emenda constitucional. E já temos um caso: o Decreto Legislativo nº 186/2008, que aprovou a Convenção Internacional sobre os Direitos das Pessoas com Deficiência, por sua vez ratificado pelo Decreto presidencial nº 6.949/2009, possui *status* de emenda constitucional pois foi votado conforme a exigência fixada pela EC nº 45/2004.

Observe-se que o parágrafo 2º do art. 5º já previa que outros direitos e garantias (inclusive direitos humanos) além dos enumerados no artigo, poderiam ser incorporados implicitamente à Constituição desde que vazados por tratados internacionais ajustados pelo Brasil, note-se, mediante votação em *quorum* comum pelo Congresso. Foi o que ocorreu aos tratados introduzidos no Brasil no período anterior à vigência da EC nº 45/2004.

Disso pode parecer, à primeira vista, que a inserção do parágrafo 3º pela Emenda nº 45/2004 teria dificultado a incorporação, ao art. 5º da Constituição, de novos direitos e garantias sobre direitos humanos previstos em tratados internacionais, pois passariam a valer apenas como emendas constitucionais (e não como texto originário) e isso apenas se aprovados pelo *quorum* especial de 3/5 dos membros do Congresso.

Em primeira análise, nos parece cabível interpretar que o parágrafo 2º do art. 5º possui o apenas o condão de atribuir força constitucional aos tratados de direitos humanos que venham a instituir ou ampliar o rol de direitos e garantias previstos expressamente pelo texto do art. 5º, e, portanto, sem poder contrariá-lo, ou seja, sem o poder de revogar nenhum de seus dispositivos, ainda que tal revogação venha a ampliar direitos ou garantias. Lembre-se que os direitos e garantias do art. 5º são, em si mesmos, também limites, pois não são ilimitados: são exercidos nos termos em que colocados pela própria Constituição de 1988.

Disso surge a utilidade da introdução do parágrafo 3º no art. 5º, pela Emenda nº 45/2004. Ela teria por objetivo dar aos tratados de direitos humanos um caráter formalmente constitucional, além daquele caráter materialmente constitucional do qual já gozaria por força do parágrafo 2º do mesmo artigo. E é por força dessa possível formalização, atendida a exigência do *quorum* especial exigida pela

¹³⁰ “Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.”

¹³¹ O STF já reconheceu a validade do art. 98 do CTN, inclusive declarando válido que tratados internacionais (devidamente introduzidos no ordenamento brasileiro) instituíam isenções de tributos estaduais e municipais (STF, Pleno, RE nº 229.096-0/RS, Rel. originário Ministro Ilmar Galvão, Relator para acórdão a Ministra Cármen Lúcia, j. unânime em 16.08.2007, DJU em 11.04.2008).

¹³² “Art. 5º (...) § 2º Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.”

¹³³ No mesmo sentido, vejamos, dentre outros: LAFER, Celso. *A Internacionalização dos Direitos Humanos: Constituição, Racismo e Relações Internacionais*. São Paulo: Manole, 2005, pp. 15-18; PIOVESAN, Flávia. *Direitos Humanos e o Direito Constitucional Internacional*. 7ª edição. São Paulo: Saraiva, 2006, pp. 71-74; REZEK, Francisco. *Direito Internacional Público: Curso Elementar*. 10ª edição. São Paulo: Saraiva, 2007, pp. 101-103.

EC nº 45/2004, que nos parece que os tratados internacionais ligados aos direitos humanos que eventualmente venham a entrar em choque com dispositivos constitucionais poderão efetivamente revogar dispositivos da Constituição Federal de 1988, e não apenas suspender a aplicação da legislação infraconstitucional, como ocorreria se fossemos levar em conta apenas a regra do parágrafo 2º do art. 5º da CF¹³⁴. Isso, claro, desde que a revogação de algum dispositivo constitucional do art. 5º não venha a representar risco de abolir direitos ou garantias lá consagrados, mas apenas ampliá-los, pois incidiria a vedação do inciso IV, do parágrafo 4º do art. 60 da Constituição, que veda emendas tendentes a abolir os “direitos e garantias individuais”.

Essa interpretação mantém a importante função de recepção de direitos e garantias contida no parágrafo 2º do art. 5º para os tratados anteriores à EC nº 45/2004, e ao mesmo tempo atribui ao novo parágrafo 3º do mesmo artigo uma função que exige um esforço maior do Congresso mas ao mesmo tempo reforça o caráter constitucional dos tratados de direitos humanos, embora uma primeira leitura de sua redação pareça afirmar justamente o contrário, se comparada à regra aberta já contida no parágrafo 2º mesmo artigo¹³⁵.

Outras implicações práticas também podem ser extraídas da interpretação do parágrafo 3º do art. 5º, especialmente considerando que o parágrafo 2º do mesmo artigo permanece em vigor, mas não temos a pretensão de ampliar a análise desse tema aqui¹³⁶.

¹³⁴ Isso já ocorreu antes da EC nº 45/2004, envolvendo o inciso LXVII do art. 5º da CF, que autoriza a prisão por dívida do depositário infiel, e o Pacto de São José da Costa Rica. Veja-se que o citado dispositivo ainda atualmente autoriza a prisão do depositário infiel (além da prisão do devedor de alimentos) como exceção à regra da liberdade individual: “LVII - não haverá prisão civil por dívida, salvo a do responsável pelo inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação alimentícia e a do depositário infiel; (...)” Por ocasião do julgamento da aplicabilidade ou não do dispositivo constitucional em face do Pacto de São José que vedava a prisão do depositário infiel (contrariando a autorização dada pela CF/1988), diversos ministros do STF se pronunciaram no sentido de que o tratado teria apenas suspenso a aplicação da legislação infraconstitucional que concretizava a autorização constitucional, não sendo possível ao tratado (Pacto de São José) ter revogado o próprio dispositivo constitucional, que continua em vigor, embora sem efeito a legislação infraconstitucional que lhe daria aplicabilidade prática, já que suspensa por força do tratado, que teria força apenas “supralegal” na visão de boa parte dos ministros do STF, e não força constitucional. Sobre o tema, veja-se especialmente o voto do Ministro Celso de Mello, no HC nº 90.450-5/MG, já citado.

¹³⁵ Uma interpretação mais radical poderia até mesmo invocar a limitação do art. 60, parágrafo 4º, IV, para tentar fundamentar uma pretensão inconstitucionalidade da Emenda nº 45/2004, por se tratar de emenda tendente a abolir direitos fundamentais. Não compaginamos com tal interpretação, pois a citada emenda apenas procurou atribuir a força de emenda constitucional aos novos direitos e garantias introduzidos na forma exigida pelo parágrafo 3º do art. 5º, inclusive permitindo-se que se revoguem assim dispositivos da própria Constituição em vigor. E a exigência formal da EC nº 45/2004 não se aplica aos direitos e garantias já incorporados ao art. 5º por força do parágrafo 2º, assim como não retira a força constitucional aos direitos e garantias que eventualmente sejam previstos em tratados que venham a ser incorporados por decreto legislativo aprovado apenas por maioria simples (só não poderão eles tratar de revogar dispositivos da CF). Não há, também por tais razões, motivos para atribuir à Emenda nº 45/2004 a pecha de inconstitucionalidade.

¹³⁶ Remetemos os interessados para as obras citadas anteriormente no presente texto, abordando os tratados em matéria de direitos humanos, além do trabalho de Luís Roberto Barroso, que aponta diversas funções positivas para o parágrafo 3º do art. 5º, justificando sua inserção pela EC nº 45/2004 (“Constituição e Tratados Internacionais: Alguns Aspectos da Relação entre Direito Internacional e Direito Interno”. In: DIREITO, Carlos Alberto Menezes; TRINDADE, Antonio Augusto Cançado; PEREIRA, Antonio Celso Alves (coords.). *Novas Perspectivas do Direito Internacional*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, pp. 185-208).

A Tributação na Sociedade de Risco

Sergio André Rocha

Mestre e Doutor em Direito. Professor de Direito Tributário da Faculdade de Direito da FGV-Rio. Advogado.

Resumo

O objeto deste artigo é analisar como as vicissitudes da pós-modernidade e da sociedade de risco impactam o senso comum dos estudiosos da tributação. As características da sociedade de risco como a ambivalência, a complexidade e a insegurança estão presentes no centro dos debates contemporâneos sobre o Direito Tributário. Nesse cenário, princípios tradicionais como a legalidade tributária passam por uma revisão, enquanto outros passam a ocupar papéis protagonistas. O estudo da sociedade de risco e dos novos referenciais teóricos que a mesma impõe, abre as portas para uma revisão de alguns dos dogmas mais enraizados da doutrina tributária pátria.

Abstract

The purpose of this article is to analyze how the changes brought by the post-modern society and the risk society impact the common sense of tax specialists. The features of the risk society such as ambivalence, complexity and insecurity are present in the core of current tax debates. Under this scenario, traditional principles as the legality principle are being reviewed, while others take up leading roles. The study of the risk society and the new theoretical references it implies opens the doors for the revision of some of the most embedded dogmas of the Brazilian tax doctrine.

1. Modernização Reflexiva e a Sociedade de Risco

O século XX trouxe notáveis modificações à dinâmica da vida do homem sobre a Terra. De fato, pela primeira vez em nossa história o desenvolvimento técnico-científico, assim como as vicissitudes do modelo sócio-econômico prevalecente põem em risco de continuidade a própria perpetuação da espécie humana.

De outro lado, como bem notou Manuel Atienza, vive-se um paradoxo, na medida em que, também pela primeira vez em sua história, a Humanidade possui conhecimento e recursos para que todos tenham acesso a níveis básicos: de educação, saúde, moradia e alimentação, sem que, entretanto, tenha sido alcançado um estágio rudimentar de justiça social em termos globais.¹

¹ *El Sentido del Derecho*. 2ª ed. Barcelona: Ariel, 2003, p. 20. Como destaca Anthony Giddens, “a modernidade é um fenômeno de dois gumes (...). O desenvolvimento das instituições sociais modernas e sua difusão em escala mundial criaram oportunidades bem maiores para os seres humanos gozarem de uma existência mais segura e gratificante que qualquer tipo de sistema pré-moderno. Mas a modernidade tem também um lado sombrio, que se tornou muito aparente no século atual.” (*As Consequências da Modernidade*. Tradução Raul Fiker. São Paulo: Unesp, 1991, p. 16)

Coordenação dos Professores
Alcides Jorge Costa, Luís Eduardo Schoueri,
Paulo Celso Bergstrom Bonilha e Fernando Aurelio Zilveti

ISSN 1415-8124

REVISTA
**DIREITO
TRIBUTÁRIO
ATUAL**

INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

DIALÉTICA

São Paulo - 2010

Rodrigo Paramori Petry
OAB/PR n° 31.871

Coordenação dos Professores
Alcides Jorge Costa, Luís Eduardo Schoueri,
Paulo Celso Bergstrom Bonilha e Fernando Aurelio Zilveti

ISSN 1415-8124

REVISTA

DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

24



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

DIALÉTICA

ISSN 1415-8124



9 771415 812243