AS FONTES DO DIREITO TRIBUTÁRIO

RUI BARBOSA NOGUEIRA

SUMÁRIO: Fontes reais — Fontes formais — A Constituição — A lei — Decretos regulamentadores — Jurisprudência — Circulares e Instruções — Doutrina — Usos e Costumes.

* A palavra *fonte* que etimològicamente significa nascente, por extensão veio também significar origem, causa, princípio. Assim, *fontes do Direito Tributário*, são, na ordem real, o conjunto de *fatos*, e, na ordem ideal, o conjunto de *atos*, que dão nascimento ao Direito Tributário. Daí temos a divisão das fontes do Direito em *fontes reais e fontes formais.*

As *fontes reais* se constituem dos *suportes* fáticos das imposições tributárias; é a subjacência sôbre que incide a tributação, afinal a própria riqueza ou complexo dos bens *enquanto relacionados com as pessoas e discriminados na lei tributária* (patrimônios, rendas, transferências). Terão muita importância quando chegarmos ao exame dos *fatos geradores dos tributos* também denominados em doutrina "pressupostos de fato da incidência" ou ainda "fatos imponíveis".

Passemos agora a apontar aos senhores o que constitui as *fontes formais* do Direito Tributário, isto é, o conjunto das normas que compõem êsse ramo do Direito, ou seja, a dogmática do Direito Tributário.

É fácil mostrar a importância do conhecimento das fontes, pois é sabido que o trabalho do jurista desdobra-se em três operações:

1) Averiguar o estado de fato que é objeto da dúvida ou controvérsia (*fontes reais*);

2) Determinar a norma jurídica aplicável (*fontes formais*);

3) Pronunciar o resultado jurídico que deriva da subsunção do estado de fato aos princípios jurídicos.

Vamos começar pelos princípios mais gerais até chegarmos aos detalhes de tôda a "fiscalidade" a fim de podermos traçar para os senhores as diretrizes do *quadro da legalidade fiscal;* vejam bem, pois, que as fontes formais do Direito Tributário nada mais são que o quadro dos dispositivos jurídicos que disciplinam a tributação.

Em um primeiro plano, como cúpula, vamos encontrar os chamados "princípios constitucionais da tributação" (os que quiserem um estudo mais amplo, po-

* NOTA DA RED.: Preleção no Curso Bacharelado da Faculdade Paulista de Direito.

derão ler com proveito o livro do Professor Baleeiro, *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*) e então temos:

1) *A Constituição* — Ato do *Poder Constituinte* cuja parte tributária vem não só estabelecendo competência legislativa e traçando os limites fiscais, mas também fazendo a distribuição entre os vários fiscos — federal, estaduais e municipais — dos diferentes tributos, em harmonia com as próprias atribuições de encargos e competências e, ainda, para o próprio campo descoberto, isto é, com referência a tributos novos que possam ser criados, dispondo as regras dessa eventual partilha e a precedência de competências. Percorrendo a Constituição podemos constatar então que o art. 5.º, inciso XV, "b" dá competência à União para "legislar sôbre normas gerais de direito financeiro"; o art. 15, incisos e parágrafos, discriminando os impostos que cabem privativamente ao fisco federal; o art. 16 dando competência à União para legislar sôbre os impostos chamados estaduais que devem ser cobrados pelos Territórios; o art. 17 prevendo a uniformidade dos tributos federais em todo território brasileiro, é o chamado princípio de neutralidade da União em relação às unidades da Federação; o art. 19, incisos e parágrafos, especificando os tributos que cabem privativamente aos Estados e nesses parágrafos e no art. 20 traçando certas normas gerais sôbre essas mesmas imposições estaduais; o art. 21 permitindo que apenas a União e os Estados possam decretar outros tributos além dos de competência privativa), mas que o federal excluirá o estadual idêntico. Êsses impostos serão arrecadados pelos Estados que terão de entregar 20% à União e 40% aos Municípios em cuja jurisdição seja arrecadado; o art. 27 vedando limitações tributárias ao tráfego, excetuando as taxas, inclusive o pedágio; o art. 29 e seus incisos enumerando os impostos que cabem privativamente aos Municípios; o art. 30, incisos I e II autorizando os fiscos a cobrarem contribuição de melhoria, e taxas e no parágrafo único traçando princípio específico para a imposição e cobrança da contribuição de melhoria; o art. 31 inciso V, "a", "b" e "c" instituindo imunidades tributárias aos bens, rendas e serviços públicos, templos de qualquer culto, bens e serviços de partidos políticos, instituições de educação e de assistência social, papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos; tendo o art. 17 já estabelecido o princípio da uniformidade dos tributos federais; no art. 32 proíbe que os Estados, o Distrito Federal e os Municípios estabeleçam diferença tributária entre bens, em razão da procedência; êsse princípio visa impedir a chamada guerra econômica que os Estados ou Municípios poderiam um fazer ao outro; o art. 65, incisos I e II, dando competência ao Congresso Nacional, com a sanção do Presidente da República, para "votar o orçamento" e "*votar os tributos* próprios da União e regular a arrecadação". Êsse dispositivo particular aos tributos federais, está em perfeita harmonia com o princípio do art. 141, § 34, que estabelece entre os direitos e garantias individuais os chamados *princípios de legalidade e de anualidade do tributo*, que reza: "nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça; nenhum será cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária ressalvada, porém, a tarifa aduaneira e o impôsto, lançado por motivo de guerra"; o art. 202 que estabelece o chamado princípio da capacidade contributiva, pelo qual os tributos devem ser proporcionados à situação econômica do contribuinte, e para isso, sempre que possível, deverão ter o caráter pessoal; obediente a êsses princípios o art. 15, § 1.º, isenta do impôsto de consumo o mínimo para habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de res-

trita capacidade econômica como também o art. 19, inciso IV, manda a lei isentar do impôsto de vendas e consignações o pequeno produtor e o § 1.º dêsse mesmo artigo veda que incida impôsto territorial sôbre pequenos sítios cultivados pelo próprio proprietário que não possua outro imóvel. Além dêsses princípios constitucionais da tributação, expressamente enunciados, há ainda outros implícitos, ou deduzíveis dos preceitos constitucionais, como, por exemplo, o da proibição de tributos com efeitos confiscatórios ou cuja excessividade possa impedir o exercício de atividade lícita, pois ao contrário a Constituição garante o direito de propriedade (art. 141, § 16) e nem a título de pena admite o confisco (art. 141, § 31) e de outro lado o impôsto que aniquilasse a atividade lícita esbarraria no art. 145 que garante a liberdade de iniciativa e seu parágrafo único que assegura o trabalho e o declara mesmo obrigação social.

De todos os princípios constitucionais da tributação, um se sobreleva neste momento em que estamos falando das fontes formais do Direito Tributário. É o princípio da legalidade do tributo (art. 141, § 34), e então, vamos ver, que abaixo da Constituição temos:

2) A *Lei* — Ato do *Poder Legislativo* que é a fonte originária do tributo, caracterizando a obrigação tributária como obrigação *ex-lege*. As obrigações que derivam de atos voluntários, de manifestação de vontade das partes, são as obrigações *ex voluntate*. A obrigação tributária não deriva da vontade das partes, mas sim da expressa disposição da lei, por isso é uma obrigação *ex-lege*. É muito importante verificar desde logo que legìtimamente só existe como fonte primária do tributo a lei, porque isso condiciona a solução de muitos problemas. É em razão dessa sua natureza que não pode, por exemplo, uma autoridade administrativa exigir um tributo mediante uma simples circular, uma ordem, um ato discricionário, porque o tributo só é legítimo quando criado por lei. Também por isso mesmo não tem valor uma confissão de dívida de tributo ou uma declaração errônea do contribuinte, se, face à lei, o tributo não é devido. Aí está a natureza da obrigação tributária, ou como diz Pugliese (*La Prova nel Processo Tributário*, pág. 97): "a obrigação tributária é uma obrigação de estrito direito público, absolutamente indisponível quer por parte da administração, como por parte do contribuinte, não compromissível nem transigível. O vínculo obrigatório não pode surgir se não existe uma norma de lei que determine o seu nascimento, em relação a um determinado fato jurídico, ao qual a lei atribua a eficácia de fazer surgir uma obrigação tributária. Portanto se se pode admitir que em direito privado tenha eficácia uma confissão determinada por um êrro de direito, não se pode absolutamente admitir em Direito Tributário que uma obrigação possa surgir sem uma norma positiva de lei que a crie, sem uma causa jurídica que a justifique, em virtude de uma simples declaração, voluntária ou involuntária, de um indivíduo. Se um poder imposicional *não existe*, a errônea declaração do contribuinte *não pode criá-lo*, nem o caráter *objetivo* da ilegitimidade do ato administrativo pode mudar pela errônea declaração do contribuinte".

A lei, pois, constitui a verdadeira e única fonte originária da obrigação tributária.

Além de conhecer os princípios constitucionais de tributação deverá portanto o jurista, conhecer o texto da lei tributária, pois a lei traça as normas gerais da própria incidência fiscal.

Na categoria das leis estão também os *tratados internacionais* sôbre tributação, porquanto de acôrdo com a Constituição (art. 66, inciso I) sòmente depois de aprovado pelo Poder Legislativo poderá vigorar no território nacional.

Uma vez criado o tributo, entretanto, vamos deparar com um extenso panorama de disposições, tôdas elas girando em tôrno da fonte principal e úteis à própria configuração ou compreensão das incidências ou isenções instituídas. Notem bem, que a precedência da lei, no caso, não é sòmente hierárquica, é também cronológica. Tôdas essas disposições que vamos ver surgem e se colocam ao lado da Constituição e da lei, para com ela comporem o que se chama de Direito Positivo, e assim, temos como fontes complementares:

3) *Decretos regulamentadores*: são atos baixados pelo *Poder Executivo*, a fim de dar execução às leis instituidoras dos tributos. A lei, geralmente, estabelece os princípios, as normais mais gerais e os regulamentos especificam os detalhes, não podendo, entretanto, nessa especificação, as disposições do decreto jamais ultrapassarem os comandos da lei. Qualquer excesso do decreto em relação à lei, constituirá um vício que pode ser submetido a contrôle jurisdicional, vício êsse denominado de *ilegalidade*. A própria lei, em nosso regime também está submetida aos comandos mais gerais da Constituição e qualquer excesso da lei em relação à Constituição, também pode provocar o contrôle jurisdicional por argüição de inconstitucionalidade. Como o decreto está submetido à lei, pode acontecer mesmo que êle ao ultrapassar os preceitos da lei, também venha atingir limites constitucionais. Nesse caso o decreto terá vício de ilegalidade e de inconstitucionalidade.

Ainda devemos ressaltar a importância do decreto regulamentador da lei quanto à vigência da própria obrigação instituída pela lei. Tôda vez que a disposição da lei dependa de regulamento, ela sòmente poderá começar a vigorar a partir da regulamentação.

Os textos mais manuseados são exatamente os dos regulamentos, porque, tendo obedecido à Constituição e à Lei, o decreto regulamentador especifica detalhadamente e assim vamos, uma vez feito o exame de constitucionalidade e de legalidade do regulamento encontrar a especificação dos direitos e obrigações fiscais ou tributárias nesses regulamentos. Assim, temos, para os tributos federais:

— *O Impôsto de Importação ou Aduaneiro*, regulamentado pelo Decreto n.º 25.474, de 10 de setembro de 1948 e alterações, cujo regulamento é denominado "Tarifa das Alfândegas";

— *O Impôsto de Consumo*, está regulamentado pelo Decreto n.º 26.149, de 5 de janeiro de 1949 e alterações, denominado "Consolidação das Leis do Impôsto de Consumo";

— O *Impôsto único sôbre lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos de qualquer origem ou natureza*, está regulado pela Lei n.º 1.749, de 28 de novembro de 1952, que estabeleceu: para os produtos importados a cobrança se fará na forma de direitos aduaneiros; para os produzidos no país, sob a forma de impôsto de consumo e assim se deverá obedecer como regulamento: a tarifa aduaneira para os de procedência estrangeira e a regulamentação do impôsto de consumo para os nacionais (art. 2.º da lei);

— *O Impôsto de Renda*: regulamentado pelo Decreto n.º 36.773, de 13 de janeiro de 1955;

— O *Impôsto sôbre Transferência de Fundos para Exterior ou Impôsto sôbre as Operações de Câmbio* está regulado pela Lei n.º 156, de 27 de novembro de 1947, com as alterações da Lei n.º 1.433, de 15 de setembro de 1951;

— *O Impôsto do Sêlo*, regulamentado pelo Decreto n.º 32.392, de 9 de março de 1953, e alterações, constituindo a "Consolidação das Leis do Impôsto do Sêlo".

Além dêsses que estão discriminados nos itens I a VI do art. 19 da Constituição, há ainda outros impostos de menor relevância, cobrados pela União, dentro do campo da chamada competência concorrente (art. 21 da Constituição).

Quanto aos Estados, vamos verificar que cada qual tem seus regulamentos.

No Estado de São Paulo tôda a regulamentação dos impostos e taxas estaduais está contida no chamado *Código de Impostos e Taxas*, aprovado pelo Decreto estadual n.º 22.022, de 31 de janeiro de 1953, o que sobremodo facilita a verificação, pois num só volume tem-se tôda a regulamentação estadual.

Igualmente os municípios têm sua regulamentação própria.

O de São Paulo conta atualmente com tôda sua regulamentação fiscal compilada também na *Consolidação e Regulamentação dos Dispositivos Legais referentes a Tributos Municipais* aprovada pelo Decreto municipal n.º 1.436, de 27 de setembro de 1951.

A seguir, temos ainda como fonte complementar:

4) A *Jurisprudência* — Por jurisprudência se entende o conjunto das soluções dadas pelo *Poder Judiciário* às questões de direito, porém, especìficamente em cada caso sòmente se pode caracterizar como jurisprudência a solução reiterada no mesmo sentido, isto é, a solução uniforme. É preciso, porém, salientar a diferença entre a jurisprudência e os dispositivos legislados, quanto à compulsoriedade. A solução legislada (constituição, lei, decreto) tem o caráter normativo, isto é, obriga a todos os casos que possam se enquadrar em sua parte dispositiva, enquanto que a jurisprudência vale apenas como precedente como exemplo de solução. A sentença tem parte dispositiva e sua conclusão é imposta coativamente apenas ao caso submetido a julgamento. Em princípio, um juiz deve decidir de acôrdo com a jurisprudência; os funcionários fiscais como os contribuintes, devem atender à jurisprudência, por que ela retrata a solução judiciária. Entretanto, o não atendimento da jurisprudência, só por si, não constitui uma infração, como por exemplo, se o contribuinte desatende à lei, o funcionário não cumpre a lei ou quando, no caso do juiz, o fato de decidir contra texto de lei, gera recursos especiais. Por isso é que se coloca a jurisprudência como fonte depois das disposições legisladas.

5) A chamada *Jurisprudência Administrativa Fiscal* — Especialmente no Campo do Direito Tributário, devemos também falar de uma *quase jurisprudência* constituída pelas soluções dos órgãos fiscais de julgamento, órgãos êsses da órbita administrativa. Estas soluções que do ponto de vista teórico são colocadas quase a final das fontes, porque o administrativo não decide *conclusivamente*, porque os seus julgados não produzem, mesmo na espécie, a chamada *coisa julgada*, qualidade que é encontrada na decisão judicial; tem, entretanto, muita importância prática em Direito Tributário, pois tôda vez que êsses órgãos decidem em última instância administrativa contra o fisco, pràticamente fica estabilizada a decisão, porque pertencendo êsses órgãos ao fisco, não seria possível fôsse o fisco pleitear ao Judiciário a modificação de sua própria orientação.

O alcance dessas soluções toma às vêzes maior importância, quando, como acontece no Estado de São Paulo, o Fisco estadual, prestigiando seu Tribunal de Impostos e Taxas, estabeleceu em vários decretos e confirmou no atual de n.º 22.022, de 31 de janeiro de 1953, que suas decisões firmam precedentes de observância obrigatória por parte dos funcionários fiscais e repartições subordinadas, desde que não contrariem a jurisprudência do Poder Judiciário (art. 3.º).

Outro aspecto importante a observar em relação à natureza dos julgamentos dos órgãos fiscais é que têm êles um certo poder de *eqüidade* que não se encontra no judiciário onde a controvérsia é examinada mais sob o ponto de vista do chamado "contrôle de legalidade". Assim, por exemplo, os Conselhos de Contribuintes que julgam a matéria tributária federal, em segunda instância, na órbita administrativa, podem propor ao Ministro da Fazenda aplicação do *princípio de eqüidade* (art. 19 e parágrafo único do Decreto-lei n.º 607, de 10 de agôsto de 1938). O Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo pode proferir decisões fundadas na eqüidade, dependendo de homologação do Secretário da Fazenda, apenas as que não forem unânimes (art. 5.º do Decreto estadual n.º 22.022, de 31 de janeiro de 1953).

Finalmente, como elemento complementar ainda do Direito Positivo Tributário temos:

6) *Circulares, Ordens de Serviço e Instruções* — que são atos expedidos pelos *órgãos e repartições fiscais dentro da hierarquia administrativa*, transmitindo soluções, modos de execução de serviço, e, enfim, traçando orientação em matéria tributária. Êsses atos sòmente obrigam os funcionários, não podendo inovar ou exceder o âmbito constitucional ou legal. Revelam entretanto o ponto de vista da administração, tendo o contribuinte o direito de invocá-los quando para demonstrar que agiu de acôrdo com a orientação dêsses atos ou, ainda, para se defender contra ato de funcionário que tenha desatendido tais ordens. São assim, também, elemento de contrôle da ação fiscal.

Tôdas essas fontes complementares surgem após criado o impôsto e, com a legislação constituem o Direito Positivo. Dois outros elementos que podem ser anteriores à própria legislação, contemporâneos ou posteriores, constituindo também subsídio para a compreensão dos próprios dispositivos, são:

7) A *Doutrina do Direito Tributário* — que é a *produção dos doutores, juristas e estudiosos do direito*, constituída pela elaboração e sistematização de conceitos e configuração de institutos jurídicos da tributação e que vamos encontrar na literatura tributária. É evidente que a doutrina não pode ser considerada fonte criadora da obrigação fiscal, mas elemento para sua compreensão e alcance.

Finalmente, temos:

8) Os *usos e costumes* — em matéria de tributação, praticados por *funcionários fiscais e contribuintes*, que constituem mais um elemento de fato do que de direito, em matéria tributária, pois sendo a obrigação tributária *"ex lege"*, em princípio não pode o costume ter oponibilidade, quer ao fisco, como ao contribuinte, no sentido de excluir a obrigação fiscal, ou agravá-la. Entretanto, na *aplicação, especialmente do princípio de eqüidade*, pelo administrativo, poderá ser invocado quando a favor do contribuinte e com mais procedência se se tratar de um uso que venha sendo praticado pelos próprios agentes tributários. Vejam por aí como

o Direito Tributário tem características diferenciais do Direito Privado, até nas fontes, pois, especialmente no Direito Comercial é sabido que os usos e costumes têm grande importância como fonte, chegando a constituir um *Direito Consuetudinário*, até coligido pelos órgãos ou juntas comerciais, como assentamentos dos usos e costumes da praça, enquanto no Direito Tributário os usos e costumes não podem alterar a obrigação, poderão quando muito ser invocados como elemento de fato.