

## Conceito de legislação tributária - Uma análise do art.96 do CTN

Marcelo Magalhães Peixoto\*

Antes de descrevermos o conceito de Legislação Tributária faz-se mister tecer algumas considerações sobre os Conceitos ‘Jurídicos’ elaborados pela dogmática – ou – legislador pátrio, se assim preferirem.

Ao iniciar o curso de graduação em Direito – já no primeiro ano – nas aulas de Introdução ao Estudo do Direito, **aprendemos** que não é função do legislador dar conceitos ‘jurídicos’. Esses conceitos serão construídos, elaborados, debatidos pela doutrina e, depois apreciados, se for o caso, pela jurisprudência.

São as lições de **Carlos Maximiliano(1)**:

“Os argumentos aqui levaram a expungir da parte preliminar dos Códigos Civis francês e germânicos as disposições reguladoras da interpretação, e foram inutilmente vulgarizados quando se elaborou o repositório italiano.

Defende-se a minoria divergente com alegar, por sua vez, que a inserção de um preceito num código dá àquele maior prestígio e força a especial acatamento no pretório. Por outro lado, a eiva mais visível e temida desaparece, desde que o legislador não pretenda substituir –se ao homem de ciência, não edite as suas regras como únicas; limite-se a apresenta-las como principais, diretas, precisas, generalizadas, sem prejuízo de outras porventura obtidas pela pesquisa livre e proteiforme da doutrina. É o que sucede no Brasil, República Argentina e Itália: ao lado da norma legal pululam os frutos da indagação científica, excelentes e variados; a idéia concretizada em preceito obrigatório não impede o surto espontâneo de muitas outras, igualmente dominantes graças ao prestígio dos seus autores ou à irradiação da verdade que encerram.”

Destarte, dando início ao objeto em debate – analisemos o art. 96 do CTN:

*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.*

O Sistema Tributário Nacional é, data venia, totalmente constitucionalizado, ou seja, a Norma Padrão de Incidência dos Tributos está contida na Constituição Federal – que de uma maneira direta ou indireta – aponta(2): a ***Hipótese de Incidência possível – o Sujeito Passivo possível – o Sujeito Ativo possível – Base de Cálculo possível e a Alíquota possível(3).***

Sendo assim, faz mister perguntar: como uma norma infraconstitucional – na elaboração de conceito que, data venia, cabe único e exclusivamente à doutrina – pode cometer tal impropriedade, qual seja, definir que a Legislação Tributária compreende as leis, tratados... e não mencionar a Constituição Federal?

Estamos absolutamente convencidos – e não se faz necessário maior esforços retóricos de que tal dispositivo legal é inócuo, impreciso e equivocado, e para não dizer, inconstitucional. E sem falarmos na contradição com o art.2º do mesmo diploma legal que assim determina:

Art.2º O sistema tributário nacional é regido pelo disposto na Emenda Constitucional nº18, de 1º de dezembro de 1965, em leis complementares, em resoluções do Senado Federal e, nos limites das respectivas competências, em leis federais, nas Constituições e em leis estaduais, e em leis municipais.

A expressão ‘o sistema tributário nacional é regido pelo disposto na Emenda Constitucional nº18’ deve ser substituída pelas disposições contidas na Constituição Federal de 1988. Pois, como todos sabem, o Código Tributário Nacional foi elaborado e introduzido no sistema, sob a égide da Carta de 46, e logo depois recepcionado pela Carta de 67, concomitantemente pela Emenda nº1/69 que alterou essa última dos artigos primeiro ao último, o que significa que, praticamente foi “promulgada” uma nova Constituição.

De toda forma, não é objeto deste estudo discutir o referido artigo – tampouco – discorrer sobre a história das Constituições Brasileiras – mas se faz necessário lembrar que o aludido Código Tributário Nacional, lei 5.172/66, foi recepcionado pela atual Carta.

Contudo, é importante ressaltar que o processo legislativo foi prescrito no art.59 da Constituição Federal;

**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.

Essas são as fontes formais que podem instituir, alterar e acabar com as relações jurídico-tributárias em nosso ordenamento.

De toda sorte, voltando à análise do artigo 96, a impropriedade do aludido dispositivo não para por aí. Vejam novamente sua redação:

*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. (Destaque Nosso)*

Os Tratados e as Convenções Internacionais não fazem parte da Legislação Tributária. Na verdade, melhor explicando, os Tratados e as Convenções Internacionais não fazem parte do Sistema Jurídico Pátrio, e, conseqüentemente, esses não existem para a Legislação Tributária. Vejam o que prescreve o artigo 84 da Constituição Federal;

Art.84 – Compete privativamente ao Presidente da República: ...

VIII – celebrar tratados, convenções e atos internacionais, **sujeitos a referendo do Congresso Nacional; ... (Destaque Nosso)**

Os Tratados e as Convenções Internacionais só serão incorporados ao nosso Sistema após a ratificação pelo Congresso Nacional, por meio de instrumento introdutor de norma, chamado **Decreto Legislativo**.

Destarte, vejam o reflexo na jurisprudência no uso imprópria da expressão “*legislação tributária compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais*”.

*“Imposto de importação – IPI - Vitamina `A` - Alíquota zero – GATT. Os tratados e convenções internacionais integram a legislação tributária interna (art.96, CTN), revogam e modificam-na (artigo 98,CTN). Constando do GATT o benefício da alíquota zero para a vitamina `A` e seus derivados, a legislação interna não tem força para alterá-lo. Precedentes. Recurso improvido. Decisão unânime” (STJ, 1º Turma, REsp 154092/SP, Proc. 97-0079659-0, rel. Min. Garcia Vieira, j. 17.12.1997, DJU 02.03.1998, P.43)”. (Destaque Nosso).*

*“Tributário – Vitamina A1. Classificação tarifária GATT. Se a alíquota zero decorre de tratado internacional, a legislação ordinária interna tributária não prevalece sobre aquele; com efeito, os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna e serão observados pela que lhes sobrevenha nos exatos termos do art.98 do Código Tributário Nacional. Recurso e remessa necessária improvidos. Decisão unânime” (TRF, 2º Região, Apelação Cível 90-02-1776-9, rel. Juiz Castro Aguiar. J. 07.06.1995, DJU 28.11.1995, p. 81.872)”. (Destaque Nosso).*

*“ICM. Redução de base de cálculo. Importação de País signatário do GATT. Os tratados e convenções internacionais integram a legislação tributária interna (CTN, art.96); concedida redução de base de cálculo ao produto nacional similar ao importado, a este ser dispensado tratamento idêntico. Negado provimento. Decisão unânime” (STJ, 1º Turma, REsp 0012381/91-SP, rel. Min Garcia Vieira, j. 02.09.1991, DJU 30.10.1991, p. 13.468)”. (Destaque Nosso).*

Com relação ao mérito das referidas jurisprudências, não se tem o que contestar, ou seja, o art.98 do Código Tributário Nacional estabelece de forma clara e objetiva que os Tratados e Convenções Internacionais se prevalecem sobre a legislação interna(4), porém a

terminologia usada, também no art.98 e, no acórdão “*tratados e convenções internacionais alteram a legislação tributária interna*”, entendemos não ser correta.

O Código Tributário Nacional deve ser interpretado, partindo do pressuposto de que não se é possível sustentar a revogação ou ainda a alteração da **legislação tributária interna, frente aos tratados e convenções internacionais**. O professor da escola do Ceará - **Hugo de Brito Machado(5)**, - nos ensina que; “ *O Código Tributário Nacional estabelece que os tratados e convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna e serão observados pela que lhes sobrevenham (art.98). Há evidentemente impropriedade terminológica na disposição legal. Na verdade um tratado internacional não revoga nem modifica a legislação interna. A lei revogada não volta a ter vigência pela revogação da lei que a revogou. Denunciado um tratado, todavia, a lei interna com ele incompatível estará restabelecida, em pleno vigor. Tem-se que procurar, assim, o significado da regra legal em foco. O que ela pretende dizer é que os tratados e convenções internacionais prevalecem sobre a legislação interna, seja anterior ou posterior*”.

Diante dos ensinamentos do prof. Brito Machado, o eminente Desembargador Federal do TRF 2º Região/RJ **Sergio Feltrin Correâ**, ressalta que; a aprovação dessa espécie de acordo de interesses entre distintos Estados (tratados e convenções internacionais) implica, no dizer do art.96 do CTN, que o correspondente **decreto legislativo é que integra a expressão legislação tributária(6)**.

Destarte, por comodidade didática, transcreveremos as lições do prof. **Paulo de Barros Carvalho(7)**:

*‘Em homenagem ao mínimo de rigor e coerência que o sistema deve apresentar, não nos parece correta a formulação esquematizada nesse Estatuto. Tirante as leis, os decretos e, entre as normas complementares, os atos normativos expedidos pela autoridades administrativas e as*

*decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa a que a lei atribua eficácia normativa (art.100, I e II), que são instrumentos introdutórios, primários ou secundários, no ordenamento positivo brasileiro, todos os outros, tratados e convenções internacionais, bem como as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades*

*administrativas e os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, esses últimos na qualidade de normas complementares, são vazios de força jurídica vinculante, não integrando o complexo normativo.*

*Há equívoco incontornável na dicção do art.98, porquanto **não são os tratados e as convenções internacionais que têm idoneidade jurídica para revogar ou modificar a legislação interna, e sim os decretos legislativos que os ratificam, incorporando-os à ordem jurídica brasileira. (Destaque Nosso).***

Diante da afirmação do festejado professor Titular de Direito Tributário da PUC e USP, estende - se – a, investigação sobre o tema, ou seja, encontra-se na doutrina alienígena e na doutrina pátria, no estudo do Direito Internacional, duas teorias relevantes sobre como e quando os Tratados Internacional Produzirão efeito no ordenamento dos signatários, as teorias a que referimos é a monista(8) e a dualista. A teoria monista que seria a idéia de uma linha ou um único ordenamento; e a dualista que advém da idéia de duas linhas, ou dois ordenamentos.

A teoria dualista(9) veda, descarta a possibilidade de conflito entre a lei interna com Tratado Internacional – já a teoria monista(10) – admite a possibilidade de conflito, e descreve receitas para resolver os possíveis impasses.

Desta feita, a Constituição Federal cuida da matéria nos artigos 5º, §2º, 21, I, 49, I, 59, VI e 84, VII; a interpretação sistemática destes dispositivos, como ressaltou **Paulo Ayres Barreto**(11), conduz à conclusão de que o nosso ordenamento jurídico incorporou decididamente a teoria dualista.

Destarte, a assinatura do tratado pelo Presidente da República constitui mera etapa inicial no processo de introdução do conteúdo dos tratados e acordos internacionais em nosso sistema normativo. **O veículo que introduz efetivamente o conteúdo dos tratados firmados é o decreto legislativo.** A competência atribuída ao Presidente da República para celebrar tratados não é plena, absoluta. É imprescindível a participação, o referendo do Congresso Nacional. Sem tal referendo, manifestado por intermédio de decreto legislativo que ratifica o tratado, não se altera a ordem jurídica vigente.

**Roque Antônio Carrazza** em artigo publicado na RDTT nº 64, p.185, ressalta com propriedade: “O Estado brasileiro se representa, no conceito das nações, pelo Executivo, mas delibera harmônica atuação deste com o legislativo. É, pois, o **decreto legislativo o instrumento introdutor de normas veiculadas em tratados, no ordenamento jurídico brasileiro**”.( Destaques Nossos)

É mister ainda ressaltar trecho do voto (transcrito na dissertação de mestrado de **Paulo Ayres Barreto**) do Ministro do Supremo Tribunal Federal, Celso de Mello:

*“O tema concernente à definição do momento a partir do qual as normas internacionais tornam-se vinculantes no plano interno excede, em nosso sistema jurídico a mera discussão acadêmica em torno dos princípios que regem o monismo e o dualismo, pois cabe à Constituição da República – e a esta, somente – disciplinar a questão pertinente à vigência doméstica dos tratados internacionais”.*

Desta feita, como procurou-se demonstrar neste trabalho, a interpretação sistemática do nosso sistema jurídico – nos demonstra que o nosso ordenamento positivou de forma clara e cristalina a teoria dualista.

Sendo assim, podemos afirmar com hialina clareza que os Tratados e Convenções Internacionais não fazem parte da Legislação Tributária. O Congresso Nacional, por meio do Decreto Legislativo, é que ratificará os Tratados e Convenções, e este – o Decreto Legislativo(12) -, é que fará parte da Legislação Tributária Interna, e a aprovação dessa espécie de acordo de interesses entre distintos Estados implica, no dizer do art.96 do CTN, que o correspondente **decreto legislativo é que integra a expressão legislação tributária**

## CONCLUSÃO

Dessa forma, pode-se concluir que a Legislação Tributária é composta pela Constituição Federal Originária, Emendas Constitucionais, Leis Complementares, Leis ordinárias, Decretos Legislativos e demais Instrumentos Introdutórios de Normas no sistema – sendo

esses instrumentos, os primários e os secundários – desde que estes últimos (os secundários) não contrariem os primários, e sejam expedidos por autoridade competente.

Contudo, por entender que os Tratados e Convenções Internacionais não são Instrumentos Introdutores de Normas no Sistema – estes não fazem parte da Legislação Tributária, ou seja, a aprovação de Tratado e Convenção Internacional entre distintos Estados implica, no dizer do art.96 do CTN, que o correspondente **decreto legislativo é que integra a expressão legislação tributária.**

## NOTAS

1[1] Hermenêutica e Aplicação do Direito, Editora Forense, 18º ed. Rio Janeiro, 2000, pág. 97.

2 Roque Antônio Carrazza in Curso de Direito Constitucional Tributário, Editora Malheiros, 1999, pág.337.

3 Essa norma padrão que estamos nos referindo é a chamada por Paulo de Barros Carvalho de Regra Matriz de Incidência Tributária, é a norma que irá determinar in concreto a relação jurídica tributária in abstrato.

4 Luciano Amaro in Direito Tributário Brasileiro, editora Saraiva, 1999, pág. 172; professora: “a eficácia dos tratados e sua inserção no ordenamento jurídico nacional é questão de natureza constitucional. não é com preceito infraconstitucional que se haverá de resolver se o tratado pode ou não modificar a lei interna, ou se esta poderá ou não alterá-lo. Assim sendo, não cabia ao Código Tributário Nacional nem negar nem afirmar (como parece ter pretendido o art.98) o primado dos tratados”.

5 Curso de Direito Tributário, editora Malheiros, 1998, pág. 62.

6 Código Tributário Nacional Comentado, Doutrina e jurisprudência – Coordenador Vladimir Passos de Freitas, Editora Revista dos Tribunais, 1999, pág. 429.

7 In Curso de Direito Tributário, Editora Saraiva, 1999, pág. 77-78.

8 O monismo alienígena teve em Hans Kelsen - talvez o maior defensor desta, que asseverou: “Toda a evolução técnico-jurídica apontada tem, em última análise, a tendência para fazer desaparecer a linha divisória entre direito internacional e ordem jurídica do



Estado singular, por forma que o último termo da real evolução jurídica, dirigida a uma centralização cada vez maior, parece ser a unidade de organização de uma comunidade universal de direito mundial, quer dizer, a formação de um Estado mundial”.(in Teoria Pura do Direito).

9 J.F. REZEK sobre a teoria dualista: “Para os autores dualistas – dentre os quais se destacaram neste século Carl Heinrich Triepel, na Alemanha, e Dionísio Anzilotti, na Itália, o direito internacional interno de cada Estado são sistemas rigorosamente independentes e distintos, de tal modo que a validade jurídica de uma norma interna não se condiciona à sua sintonia com a ordem internacional.”, (in Direito Internacional Público, ed. Saraiva 8ª edição, pág. 4) - ou seja, em nosso pensar o Tratado Internacional não altera o direito interno, se faz mister á aprovação do Congresso Nacional por meio do Decreto Legislativo.

10 J.F. REZEK, sobre a teoria monista: “Os autores monistas dividiram-se em duas correntes. Uma sustenta a unicidade da ordem jurídica sob o primado do direito internacional, a que se ajustariam todas as ordens internas. Outra apregoa o primado do direito nacional de cada Estado soberano, sob cuja ótica a adoção dos preceitos do direito internacional reponta como uma faculdade discricionária.”, ( iden pag. 4); sintetizando, para os monistas o Tratado Internacional inova o direito interno, ou seja, não seria necessário o Decreto Legislativo.

11 In dissertação de mestrado – sobre os preços de transferências – Puc ano 2000.

12 A Constituição Federal determina: “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;”

\*Contabilista e consultor de tributos/ Responsável pelo site [www.tributo.net](http://www.tributo.net)

Disponível em: <http://www.ufsm.br/direito/artigos/tributario/conceito.htm>

Acesso: 21 de junho de 2007