

A&C
Revista de Direito
Administrativo & Constitucional



EDITORA AFILIADA

Visite nosso *site* na Internet

www.jurua.com.br

e-mail:

editora@jurua.com.br

ISBN: 1516 – 3210



Matriz / Curitiba/PR: Av. Munhoz da Rocha, 143 - Juvevê
CEP: 80.035-000 - Fone: (0--41) 352-3900 - Fax: (0--41) 252-1311
Representação / Rio de Janeiro/RJ: Excelência Assessoria Editorial
Av. Rio Branco, 257 gr. 410/12 - CEP: 20040-009 - Fone: (0--21) 220-2096

Editor: José Ernani de Carvalho Pacheco

R454 Revista de Direito Administrativo & Constitucional.
Curitiba: Juruá, 2002.
288p.

1. Direito Administrativo – Periódicos. 2. Direito
Constitucional – Periódicos. I. Título.

CDD 342

CDU 342.951

00213

O EXERCÍCIO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA COMO FONTE MATERIAL DO DIREITO TRIBUTÁRIO

Helane C. M. Cabral¹

Sumário: 1. Introdução. 2. Norma jurídica. 3. Competência tributária. 4. O exercício da competência tributária como fonte material do Direito. 5. Conclusão. 6. Referências.

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho abordará a celeuma travada em torno das fontes do direito objetivando demonstrar que o exercício da competência tributária pelos órgãos legiferantes das pessoas políticas de direito público interno constitui verdadeira fonte material do Direito Tributário, pois inova o ordenamento jurídico criando outras regras jurídicas, igualmente válidas, que irão condicionar condutas humanas intersubjetivas.

A atuação legislativa da União, Estados e Municípios, é fato que sofre a incidência de uma norma constitucional jurisdizadora, tornando-o fato jurídico, que será fonte de validade de normas e, se porventura, legislar sobre matéria tributária, se tornará fonte material de Direito Tributário.

O presente trabalho será analisado em três etapas. No primeiro momento, analisar-se-á a norma jurídica como unidade mínima irreduzível do sistema jurídico-positivo; seu conceito essencial; sua estrutura sintática e os seus limites linguísticos no campo semântico e sintático para melhor compreendermos a estrutura interna da norma de competência tributária.

¹ Advogada. Mestre em Direito Administrativo pela PUC/SP.

Na segunda etapa, procede-se à análise da norma de competência tributária, seus traços peculiares e como ela está inserida no ordenamento jurídico-positivo. Trata-se, inclusive, da atribuição da competência tributária, que é matéria contemplada no Texto Constitucional, para focar-se a questão da diferenciação entre competência tributária e capacidade tributária ativa.

Por fim, o exercício da competência tributária será analisado como fonte material do direito, isto é, será focado como um fato que recebe a incidência de uma norma constitucional, que o juridiciza, para legitimá-lo a produzir novas regras jurídicas, através de processo legislativo próprio, que irão inovar o sistema positivo.

2 NORMA JURÍDICA

2.1 Conceito essencial de norma jurídica

O problema do conceito da norma jurídica é filosófico, vez que pressupõe investigações sobre relações entre normas éticas e jurídicas e exige a diluição de muitos conceitos com os quais a norma jurídica se compenetra.

Segundo preleciona Maria Helena Diniz, definir o conceito de norma jurídica requer um método. No entanto, resta-nos indagar: qual o método apropriado capaz de levar o pensamento à elaboração da definição de norma jurídica?

Para a citada autora, o princípio metódico, através do qual se chega à definição do conceito de norma jurídica, englobante do conjunto de notas que se implicam necessariamente, só pode ser o intuitivo, situado no plano da intuição racional ou ideatória (visão direta das essências), abandonando, destarte, a utilização dos métodos dedutivo a indutivo².

Portanto, antes de se iniciarem as elucidações sobre o conceito de norma jurídica, mister se faz enfatizar que as análises feitas neste trabalho partirão sempre do enfoque teórico do Direito como fenômeno da linguagem. O direito posto, objeto de estado da Ciência Jurídica, terá a linguagem como um de seus dados

² DINIZ, Maria Helena. *Compêndio de Introdução à Ciência do Direito*, 1995.

constitutivos³, vez que esta constitui seu único e exclusivo meio de expressão.

Numa classificação de sistema está-se por concordar com aquela que assenta o objeto de estudo da Ciência jurídica na classe dos objetos culturais e, como se destina a regular condutas, seu sistema será proposicional, vez que pressupõe linguagem. Considerando o fato de suas proposições apresentarem referência empírica, denomina-se, acompanhando as lições de jurista brasileiro Paulo de Barros Carvalho⁴, nomoempírico. Este sistema, nomoempírico, subdivide-se em: descritivo e prescritivo. O primeiro é construído de proposições descritivas, como por exemplo, os sistemas dos enunciados científicos, e o segundo agrupa as proposições prescritivas das condutas humanas, onde se encontra o direito. Logo, será o direito posto analisado como um sistema proposicional nomoempírico prescritivo⁵.

Por sistema nomoempírico ou simplesmente empírico deve ser entendido aquele sistema explicativo do comportamento humano em suas relações intersubjetivas reguladas por normas jurídicas. Dito modelo empírico, elucida o jurista Tércio Sampaio Ferraz Jr.⁶, deve ser entendido não como “*descrição do direito como realidade social, mas como investigação dos instrumentos jurídicos de controle de comportamento*”. Será o direito encarado enquanto sistema de proposições prescritivas regulamentador de condutas humanas intersubjetivas, por isso o sistema é empírico. Um sistema, como enfatiza o jurisconsulto Lourival Vilanova, “*sobre uma região ma-*

³ Há divergência teórica quanto ao enfoque do estudo de direito como sistema, alegando alguns doutrinadores que somente forma um sistema a Ciência que estuda o direito positivo, isto é, a Ciência jurídica. Mas, na esteira de Paulo de Barros Carvalho, estamos por concordar com os doutrinadores que proclamam a tese de que “enquanto conjunto de enunciados prescritivos que se projetam sobre a região material das condutas interpessoais, o direito posto há de ter um mínimo de racionalidade para ser compreendido pelos destinatários, circunstância que lhe garante, desde logo, a condição de sistema”.

⁴ **Curso de Direito Tributário**, p. 80.

⁵ Esta classificação é adotada por Paulo de Barros Carvalho em seu **Curso de Direito Tributário**.

⁶ **A Norma Jurídica**, “teoria da norma jurídica: um modelo pragmático”, coord. de Sérgio Ferraz, p. 09.

terial”⁷. É o direito um sistema de normas jurídicas válidas em determinada sociedade e historicamente determinadas no tempo e no espaço.

Esta análise parte da diferenciação entre enunciados e normas jurídicas. “*Ainda que ambas as entidades se revistam de caráter conativo ou diretivo, pois a função de linguagem apropriada à regulação das condutas intersubjetivas é verdadeiramente prescritiva*”⁸, os enunciados, destaca-se, constituem frases, necessariamente carregadas de sentido, sem contudo formar uma unidade completa de sentido deôntico e, a norma jurídica, expressão completa de significação deôntica-jurídica, é formada da conjugação de vários enunciados.

O conceito fundamental de norma jurídica é “*aquele sem o qual não é possível o ordenamento jurídico*”⁹. Os conceitos de norma jurídica, de fato jurídico, de sujeito de direito, de fonte do direito, de direito subjetivo e dever jurídico, são conceitos pertencentes à grande seara da Teoria Geral do Direito; são conceitos fundamentais, vez que outorgam a possibilidade do direito positivo e, por conseguinte, da Ciência Jurídica que descreve.

O direito positivo pertence à classe dos objetos culturais, plasmado em linguagem de conteúdo carregado de valor. A linguagem como forma de manifestação do direito deve ser considerada como toda forma de manifestação humana. Toda forma de comunicação, salientando-se que todo dever-ser manifesta-se, necessariamente, numa proposição traduzida em linguagem. Seguindo os ensinamentos do ilustre mestre Paulo de Barros Carvalho¹⁰, que não há fenômeno jurídico sem prescrições escritas ou não escritas, não podemos cogitar de manifestação do direito sem uma linguagem, idiomática ou não, que lhe sirva de veículo de expressão.

O direito positivo cristaliza-se sob a forma enunciativa. A norma jurídica “*é a significação que colhemos da leitura dos textos*

⁷ VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*, p. 112.

⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Semiótica e textos Jurídico-positivos*, p. 01.

⁹ VILANOVA, Lourival. *Causalidade e Relação no Direito*, p. 161 a 189.

¹⁰ *Semiótica e textos Jurídico-positivos*, p. 01.

*do direito positivo*¹¹. Os textos constitucionais, legais, decretos, atos administrativos, sentenças, são veículos normativos que se constituem de enunciados e formam o plano da literalidade do direito posto. Com efeito, surgem na forma de artigos, incisos, parágrafos, alíneas, segmentos de linguagem, que, advindos de subjetiva conformação técnico-legislativa, configuram enunciados prescritivos, aos quais correspondem proposições (significações)¹².

A norma jurídica *“não é a oralidade ou a escrita da linguagem, nem é o ato de querer ou de pensar ocorrente no sujeito emitente da norma, ou no sujeito receptor da norma, nem é, tampouco, a situação objetiva que ela denota”*¹³. A norma jurídica é uma estrutura lógico-sintática de significação que conceptua fatos e prescreve condutas, representando-os como significações objetivas.

Preleciona Lourival Vilanova que a norma jurídica é um fenômeno histórico-cultural, pois tem *“origem e uma trajetória de evolução própria, não é estável, e sua variação obedece a circunstâncias de tempo, de lugar e de cultura”*¹⁴.

A norma jurídica, portanto, jamais poderá ser confundida com os enunciados jurídicos que compõem o plano da literalidade textual. É sim, antes de tudo, um trabalho realizado pelo intérprete que, num percurso gradativo de sentido, *“a partir do contacto com a literalidade textual, com o plano dos significantes ou com o chamado plano de expressão, como algo objetivado, isto é, posto intersubjetivamente, ali onde estão as estruturas morfológicas e gramaticais, inicia o processo de interpretação, passando a construir os conteúdos significativos dos vários enunciados ou frases prescritivas para, enfim, ordená-los na forma estrutural de normas jurídicas”*¹⁵. A norma jurídica não está, pois, expressa num documento, mas pertence à região mental e é extraída da leitura dos dispositivos legais constantes no ordenamento jurídico como um todo.

¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, p. 07.

¹² CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. cit.*, p. 03.

¹³ DE SANTI, Eurico M. Diniz. *Lançamento Tributário*, p. 31.

¹⁴ *Op. cit.*, p. 189.

¹⁵ *Idem, ibidem*, p. 03.

A norma jurídica aparece no exato instante em que o operador se dispõe a compô-la procedendo à análise e interpretação dos textos jurídicos para, da necessidade de solucionar um caso concreto, elaborar uma norma individual e concreta, que, obedecida, resolverá a lide.

O conceito essencial de norma jurídica, ressalta-se, é aquele que a entende como a significação extraída da leitura dos textos jurídicos e sem a qual o ordenamento jurídico não seria possível.

2.2 Os limites linguísticos da norma jurídica

Viu-se anteriormente que a norma jurídica não se confunde com os enunciados jurídicos. Estes não apresentam completa significação deôntico-jurídica, vez que isto constitui atributo daquelas. As normas jurídicas, significação colhida da leitura dos textos jurídico-positivos, se manifestam através da linguagem, seu único meio de expressão.

Por se constituir de vários fragmentos linguísticos, a norma jurídica sofre limitações em seu plano de expressão, isto é, a norma jurídica é uma proposição prescritiva de condutas humanas intersubjetivas e jurisdicizadora de situações de possível ocorrência no mundo fenomênico, por isso enfrenta certas limitações.

Sabemos que a norma jurídica entra no sistema positivo obedecendo a certos pressupostos que lhe garantem seu caráter de validade, sem os quais dita norma será considerada inválida. Assim, válida é a norma jurídica produzida por sujeito de direito competente para a sua elaboração, através de procedimento juridicamente previsto e forma também prevista pelo próprio sistema. Este é o modo pelo qual todas as normas jurídicas passam a integrar o ordenamento jurídico.

O legislador, ao elaborar os enunciados que comporão as normas jurídicas, nos limites de sua competência, seleciona os fatos (naturais, sociais ou jurisdicizado) sobre os quais as normas jurídicas, ao serem aplicadas, incidirão.

Na hipótese normativa, o legislador descreverá os fatos selecionados e na consequência prescreverá os efeitos jurídicos que irradiarão dos fatos hipotéticos logo que aconteçam no mundo factual.

Evidencia-se, pois, que compete ao legislador eleger os fatos que irão produzir as relações jurídicas, mas jamais poderá desobedecer à estrutura normativa implicacional a qual está inteiramente vinculado. Pode, por certo, se valer de todas as combinações lógicas possíveis para elaborar a norma jurídica, isto é, pode combinar:

1. uma hipótese para uma consequência;
2. uma hipótese para várias consequências;
3. várias hipóteses para uma consequência;
4. várias hipóteses para várias consequências.

Em nenhum caso, diz o mestre Lourival Vilanova, “*pode construir a hipótese sem a estrutura (sintática) e sem a função que lhe pertence por ser estrutura de uma hipótese*”¹⁶.

Bem como não poderá esquivar-se de “*sujeitar-se às relações meramente formais ou lógicas que determinam a relação-de-implicação entre hipóteses e consequências*”¹⁷. Pode-se assegurar que o direito posto apresenta homogeneidade sintática entre suas entidades (normas jurídicas), onde toda norma apresenta idêntica estrutura hipotético-condicional, ou seja, através de um vínculo de imputação, associa a descrição de um fato de possível ocorrência no mundo factual (hipótese) a uma relação jurídica (consequência). O primeiro vínculo (que liga a hipótese à consequência) é caracterizado pela neutralidade do dever-ser, e o segundo vínculo (existente no consequente da norma e que relaciona juridicamente um sujeito de direito S’ a outro sujeito de direito S”) apresenta-se modalizado num dos três modais deônticos: proibido, permitido ou obrigatório. Isto representa o limite sintático das normas jurídicas e que lhes garante uma homogeneidade lógica.

Outra limitação que sofre a norma jurídica é decorrente do plano semântico, vez que as entidades do sistema jurídico são carregadas de conteúdo semântico diferente. As normas jurídicas somente podem prescrever condutas factualmente possíveis. “*Na perspectiva semântica que se estabelece entre o suporte físico do*

¹⁶ Estruturas lógicas ..., p. 48.

¹⁷ VILANOVA, Lourival. *Op. cit.*, p. 15.

*enunciado (o texto) e o significado (aquilo que a norma prescreve) reside um limite ontológico, próprio do direito: o sem sentido semântico em prescrever o factualmente impossível e o factualmente necessário*¹⁸.

Claro está que a norma jurídica somente pode incidir sobre situações possíveis, até porque condutas e fatos de impossível ocorrência não interessam para o mundo jurídico que se preocupa somente em regular situações de possível ocorrência no mundo fenomênico.

Estes são, pois, os limites ontológicos que devem ser observados pelo órgão legiferante no processo de elaboração de uma norma jurídica: o sintático, que vincula o legislador a uma estrutura lógica e o semântico, que limita os conteúdos normativos à zona do factualmente possível¹⁹.

2.3 A estrutura da norma jurídica completa

Reiterando o enfoque dado no início deste trabalho, ressalta-se que o direito positivo é fixado num sistema de linguagem e, na linguagem encontramos as estruturas formais ou lógicas.

Na linguagem do direito positivo não percebemos as formas lógicas como tais, visto que isto só é possível através do processo de formalização. Formalizar é abstrair a forma lógica que está, como dado, expressa em linguagem natural.

Após o processo de formalização observa-se que todas as normas jurídicas apresentam a mesma estrutura lógica, quer sejam elas constitucionais, administrativas, tributárias etc. A noção mais importante extraída dessas elucidacões é a de que o sistema do direito positivo apresenta suas unidades – as normas jurídicas – vinculadas ao princípio da homogeneidade sintática (lógica) e heterogeneidade semântica.

Nos termos do ensinamento do ilustre mestre Lourival Vilanova²⁰, o “*revestimento verbal das normas jurídicas positivas*

¹⁸ DE SANTI, Eurico M. Diniz. *Op. cit.*, p. 37.

¹⁹ Sobre os limites linguísticos da norma jurídica, v. também Eurico M. Diniz de Santi, *in Lançamento Tributário*.

²⁰ *Op. cit.*, p. 51.

não obedece a uma forma padrão". O *dever-ser* transparece no verbo *ser* acompanhado de adjetivo participial: "está obrigado", "está facultado ou permitido", "está proibido". Transparece, mas não aparece com evidência formal. É preciso reduzir as múltiplas modalidades verbais à estrutura formalizada da linguagem lógica para se obter a fórmula: "Se se dá um fato F qualquer, então o sujeito S' deve fazer ou deve omitir ou pode fazer ou omitir conduta C ante outro sujeito S'".

Como se percebe, no interior desta fórmula encontramos a hipótese, ou antecedente ou pressuposto, e o conseqüente, ou tese ou suposto. O primeiro membro da proposição jurídica articula-se em forma lógica de implicação, onde a hipótese implica o conseqüente.

A norma jurídica é, pois bimembre. A hipótese é descritiva de possível situação fáctica do mundo natural ou social, ou social jurisdicizada que, ocorrendo na realidade fenomênica, realiza o descrito na hipótese. Não é uma proposição prescritiva e deve ser interpretada como um enunciado descritivo. Não está submetida ao juízo valorativo de verdade e falsidade, vez que possui valência específica. Ela vale ou não vale. É uma proposição válida quando entra no mundo jurídico obedecendo aos pressupostos exigidos pelo próprio sistema jurídico-positivo. A tese, ou conseqüente, prescreve uma relação jurídica modalizada pelo functor relacional deôntico num de seus três modais: obrigatório (O), proibido (V) e permitido (P). É uma proposição normativamente vinculada à hipótese e prescreve uma relação em que um sujeito S' fica face a outro sujeito S'' numa relação de intersubjetividade.

Impende ressaltar que o vínculo que une a hipótese ao conseqüente é implicacional; logo, é um *dever-ser* neutro, e o vínculo relacional existente no interior do conseqüente é deôntico, então o *dever-ser* encontra-se modalizado num dos três modais: obrigatório, proibido e permitido.

A norma jurídica completa se constitui de norma primária e norma secundária²¹ e estabelece uma relação jurídica irreflexiva e

²¹ Lourival Vilanova, em sua obra **Causalidade e Relação no Direito**, p. 123 a 130, nos informa que o critério que preside esta classificação, informando pela Teoria Pura do Direito, é a figuração ou não no prescriptor normativo da sanção,

assimétrica²². Assim, determinado sujeito S' jamais poderá estar em relação deôntica consigo mesmo; mister se faz sua correlação com um outro sujeito S'' para que S' seja sujeito de direito subjetivo enquanto que S'' seja sujeito de um dever jurídico.

A conseqüência, assim como a hipótese, é válida, ou não-válida, aliás, como é válida a norma jurídica em sua bimebridade constituinte. A norma jurídica prescinde do valor veritativo, próprio das proposições descritivas das Ciências.

Ante tais elucidações infere-se que nem toda proposição (significação do enunciado)²³ jurídica é norma jurídica. A norma jurídica é proposição prescritiva implicacional que associa a um possível dado do mundo fáctico uma relação. O mero plano da literalidade dos textos jurídicos não atinge a forma proposicional da norma jurídica. A norma jurídica completa pressupõe bimebridade constitutiva. O primeiro membro denominamos norma primária; o segundo, norma secundária. Ambos apresentam a mesma estrutura sintática, mas semanticamente suas proposições são distintas. A norma primária vincula deonticamente a ocorrência de dado fato a uma prescrição (relação jurídica); a norma secundária conecta-se sintaticamente à primeira, prescrevendo: *“Se se verificar o fato do não-cumprimento da prescrição da norma primária, então deve ser*

isto é, da possibilidade do uso da coação organizada, mediante órgão jurisdicional, para fazer valer a efetivação do dever constituído pela eficácia jurídica de outras normas. Se presente este direito subjetivo temos norma secundária, caso contrário, norma primária. Norma de direito substantivo, esta; norma de direito secundária adjetivo, aquela.

²² Toda relação jurídica se verifica entre sujeitos diferentes. Não é possível logicamente alguém estar em relação consigo mesmo; permitir-se a si mesmo, obrigar-se a si mesmo, proibir-se a si mesmo. Por isso a relação jurídica é irreflexível não admitindo a forma lógica $R(x, x)$, pelo contrário, seus termos correlatos $R(x, y)$ onde x é necessariamente diferente de y , falamos assim em credor/devedor, comprador/vendedor etc. Assimétrica porque a relação “R” é diferente de sua conversa “Rc”. Logo, se “A” é credor de “B”, “B” só pode ser devedor de “A”.

²³ “Uma proposição é, pois, o significado de um enunciado declarativo ou descritivo. Não é o enunciado mesmo, composto por palavras de algum idioma determinado: é o conteúdo do enunciado, comum às diversas maneiras de dizer o mesmo”. ECHAVE, URQUIJO e GUIBOURG em “Lógico”, **proposição e norma**, p. 36-7. Ditos autores empregam o vocábulo “significado” como “significação” semelhante a Umberto ECO em “O signo” que também se refere a “significado” como “significação”.

uma relação jurídica que assegure o cumprimento daquela primeira”, ou seja, dado o não-cumprimento de uma prescrição jurídica, então deve ser a sanção.

Observa-se, então, que tanto a norma primária quanto a secundária apresentam uma hipótese e uma consequência. Ocorre que a hipótese da norma primária é descritiva de possível ocorrência de um fato (social ou juridicizado), e a hipótese da norma secundária é o descumprimento da consequência da norma primária. Noutros termos: dada a ocorrência da hipótese da norma primária, então deve ser um sujeito S' em relação jurídica com outro sujeito S”. E, dada a inobservância desta relação (que constitui a hipótese da norma secundária) deve ser a sanção.

Hans Kelsen já prelecionava que norma jurídica é aquela que prescreve sanção, ou seja, apresenta um conteúdo coercitivo, qualificado como devido, sem o qual seria uma norma moral²⁴, nomenclatura esta que foi modificada em sua obra póstuma **Teoria Geral das Normas**, para norma secundária, e que é adotada por Lourival Vilanova e Norberto Bobbio. E, Lourival Vilanova, magistralmente, ensina que *“se de uma norma jurídica suprime-se a norma secundária sancionadora da norma primária, fica a norma primária desprovida de juridicidade”*²⁵.

A norma primária estatui direitos e correlatos deveres; a secundária estabelece sanção mediante a atuação do Estado-juiz exercendo a coação.

Paulo de Barros Carvalho, ao proceder à análise das normas tributárias, preleciona que a tarefa classificatória existe para facilitar o entendimento das referidas normas jurídicas e, entre as fórmulas classificatórias, encontra-se aquela que as considera em função do tipo de ato que as insere no sistema, classificando-as em: normas tributárias constitucionais, complementares, ordinárias, delegadas, veiculadas por medida provisória, previstas em decretos-legislativos, estabelecidas em resolução e constantes de atos infralegais (decretos, instruções, portarias etc) e, aquelas que as enfocam sob o ângulo do grupo institucional a que pertencem,

²⁴ **Teoria Geral do direito e do Estado**, p. 67.

²⁵ *Op. cit.*, p. 113.

separando-as em três classes: a) normas que demarcam princípios; b) normas que definem a incidência do tributo e; c) normas que fixam outras providências administrativas para a operatividade do tributo.

O referido mestre opta pela segunda classificação para elucidar as duas acepções da expressão norma tributária, por ser a mais importante, sobretudo pelo amplo de conteúdo científico que pode imprimir ao estudo. Com base nesse supedâneo, designa por norma tributária em sentido estrito àquela que marca o núcleo do tributo, isto é, a regra matriz da incidência fiscal, e de normas tributárias em sentido amplo, as demais.

Nesta acepção considera-se a norma de incidência tributária aquela que define a incidência fiscal, portanto, com sentido semelhante à locução adotada para designar norma tributária em sentido estrito.

Considerando a estrutura da norma jurídica, a norma tributária jamais poderia escapar dessa estrutura lógica, pois já acentuamos que, no sistema jurídico-positivo, as entidades normativas gozam de homogeneidade sintática, logo, sua estrutura será própria dos juízos hipotético-condicionais, apresentando uma hipótese, que descreverá um fato de possível ocorrência no mundo factual, e uma consequência, prescrevendo os efeitos jurídicos (relação jurídica) que irradiarão desses efeitos assim que ocorram no mundo factual e sejam vertidos em linguagem competente.

As normas de competência tributária são normas de estrutura, portanto, prescrevem; como outras normas devem entrar no sistema jurídico. Autorizam a realização de um ato jurídico. Numa acepção, ampla dizem do direito de as pessoas políticas de direito público interno legislarem, pioneiramente, em matéria tributária, dentro de um campo constitucionalmente delimitado.

3 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

3.1 A norma jurídica de competência tributária

Antes de aprofundar-se esta análise, prioristicamente, mister se faz definir se competência tributária é uma norma jurídica e à qual categoria de norma pertence.

O ilustre jurista Paulo de Barros Carvalho²⁶ preleciona que, no sistema do direito positivo, encontramos dois tipos de normas jurídicas: as regras de comportamento e as regras de estrutura. As primeiras se voltam para as condutas humanas em suas relações intersubjetivas. As segundas dispõem sobre órgãos, procedimentos e estatuem de que maneira as regras jurídicas devem ser criadas, modificadas ou expulsas do ordenamento jurídico.

Na definição de Paulo de Barros Carvalho, a competência tributária é “*uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na faculdade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos*”²⁷. Percebe-se, porém, que constitui uma norma jurídica de estrutura, destinando-se à produção de outras entidades normativas.

A norma de competência tributária, ressalta-se, encerra uma permissão bilateral – permissão de fazer ou permissão de omitir. Em linguagem formalizada temos: Fp = Pp. P-p. Cada pessoa política deve legislar dentro de seu próprio campo delimitado pela Constituição Federal e não pode invadir o campo da outra, sob pena de inconstitucionalidade por invasão de competência.

Os juristas Geraldo Ataliba, Rubens Gomes e Paulo de Barros Carvalho, ao elaborarem comentários à Parte Geral do Código Tributário Nacional, discutiam se competência é ou não um poder.

A importância dessa discussão reside no fato de ser o Brasil um Estado Federal e que supõe uma “organização global, uma parcial central e as parciais regionais”²⁸, e o Município, mesmo não integrando a Federação, não há cogitar dúvidas de que se trata de uma pessoa política que goza de autonomia e poder tributário, logo, é justificável que no texto constitucional estejam expressas as competências de todas as pessoas políticas de direito público interno de legislarem sobre matéria tributária.

A devida distribuição de competências tributárias é corolário dos princípios constitucionais da federação e autonomia muni-

²⁶ *Op. cit.*, p. 84.

²⁷ *Idem, ibidem*, p. 40.

²⁸ **Comentários ao Código Tributário Nacional: parte geral**, p. 55.

cipal. Logo, resta-nos saber: na delimitação do campo tributário em que pode ser exercido o poder legiferante das pessoas políticas de direito público interno, existe hierarquia?

A posição de Paulo de Barros Carvalho²⁹ é de que não há que se falar em hierarquia de competência tributária entre as pessoas políticas constitucionais, mas em “quantidades de competências” de cada uma dessas pessoas. “A União teria uma faixa de competência maior”, porém não há preponderância, juridicamente, em relação aos Estados e Municípios.

Para responder à indagação se a competência tributária é, ou não, um poder, é o ilustre jurista Geraldo Ataliba³⁰ quem se manifesta para concluir: “*poder tributário, no Brasil a rigor não existe. O constituinte limitou-se a repartir competências tributárias*”.

Portanto, só o que existe é competência para legislar sobre matéria tributária, e o art. 6º do Código Tributário Nacional significa “atribuição de competência; parcela de poder; uma certa quantidade de poder”, que não é poder, porque é próprio do poder ser ilimitado e global” e não atribuição de poder tributário.

José Souto Maior Borges entende competência tributária como a repartição de poder tributário e consiste, pois, “*numa autorização e limitação constitucional para o exercício do poder tributário*”³¹.

A competência tributária é, pois, delimitada pela própria Constituição. “*A norma geral não cria tributo*”, diz Geraldo Ataliba, e muito menos a Constituição, que

*simplesmente, delimitam as esferas de competência de cada qual e não haverá tributo criado pela lei nacional, como não há pela Constituição. Os tributos são sempre criados – dentro da esfera de competência que foi traçada pela Constituição e completada pela norma geral – pelo legislador ordinário da União, dos Estados e dos Municípios*³².

²⁹ *Idem, ibidem*, p. 57.

³⁰ *Idem, ibidem*, p. 60.

³¹ **Isenções tributárias**, p. 27.

³² *Op. cit.*, p. 59.

Conclui-se, portanto, que a norma de competência tributária é corolário do princípio federativo do Estado brasileiro e da autonomia municipal, onde nenhuma das entidades autônomas está subjugada à autonomia das demais; são normas que autorizam a União, os Estados e os Municípios a criarem tributos e a estabelecerem o modo de arrecadá-los, observada sempre, uma gama de princípios elencados na própria Constituição, garantidores dos direitos dos contribuintes. É, pois, uma matéria estritamente tratada no Texto Constitucional, que limita o poder de legislar, pelo seu legítimo agente (constituente), “*carecendo de sentido sua reabertura infraconstitucional*”³³.

3.2 Atribuição de competência tributária

A atribuição de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e Municípios, e observado o que estabelece o Código Tributário Nacional. Estes são os termos de expressão do art. 6º da Lei 5.172/66.

Foi visto anteriormente que somente a Constituição Federal é que trata da distribuição de competência tributária e que faculta às pessoas políticas de direito público interno legislarem no sentido de instituir, arrecadar e fiscalizar tributos dentro de um campo delimitado. Portanto, soam inequívocas as disposições do Código Tributário Nacional ao estatuirem limitações às referidas competências. A Lei Orgânica Municipal não pode restringir nem ampliar a competência tributária que o Município recebe diretamente da Carta Magna, como quer pretender o Estatuto tributário.

É a própria Constituição Federal quem traça os limites da competência tributária; à Lei Complementar compete unicamente dar “cumprimento dos desígnios fixados na Constituição, nada mais”³⁴. Somente a lei Maior pode limitar as competências que atribui às pessoas políticas de direito público interno. Diz Paulo de Barros Carvalho que as “competências resultam justamente do feixe de limitações que a Constituição estatui”.

³³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso*, p. 142.

³⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. cit.*, p. 142.

Dispor sobre conflitos de competência tributária, também, é matéria a ser regulada por Lei Complementar?

Ora, competência tributária significa a aptidão que as pessoas políticas – União, Estados e Municípios – têm para criar e disciplinar tributos. Esta competência é atribuída pela própria Constituição, e representa necessariamente uma parcela de competência legislativa. Isto implica considerar que a Constituição atribui exclusivamente ao Poder Legislativo a faculdade de exercer a competência da pessoa jurídica da qual esses Legislativo se órgão dentro dos campos das esferas que a própria Constituição traçou³⁵.

A Constituição Federal não cria tributos, mas sim, distribui e discrimina as competências de modo exaustivo, minucioso e rígido, para que a União, o Estado e Municípios, através de lei, instituam tributos, se quiserem, vez que são normas facultativas e não verbalizadas pelo modal deôntico obrigatório. Mas, se vierem a exercer sua faculdade, deverão pautar-se dentro dos limites constitucionais.

Autores há que entendem que as pessoas políticas de direito público, além de observarem as imposições constitucionais, devem sujeitar-se ao que prescreve o art. 6º do Código Tributário Nacional. Noutros termos, “os Estados estão adstritos à observância não só de suas Constituições mas também das normas gerais federais. Os Municípios, além disso, ainda devem obedecer às respectivas Leis Orgânicas estabelecidas pelos Estados, e o Distrito Federal, à Lei Orgânica que o Congresso vota para ele”³⁶. Ora, já ficou claro que somente o legislador constituinte é competente para legislar sobre competência tributária, carecendo, pois, de tratamento infraconstitucional.

A competência tributária é indelegável. É uma norma de estrutura que encerra uma permissão bilateral, se o ente da federação à qual tenha a Constituição atribuído competência para instituir determinado tributo não se valer de sua faculdade, também não poderá transferi-la. Admitir a delegação de competência para a ins-

³⁵ ATALIBA, Geraldo. *Lei Complementar em matéria tributária*. RDT, p. 89.

³⁶ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*, p. 67.

tituição de tributos, preleciona Hugo de Brito Machado, é “*admitir seja a Constituição alterada por norma infraconstitucional*”³⁷.

No que se pode falar é em delegação da atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou mesmo de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, que não constitui delegação de competência (CTN, art. 7º).

Considerando a indelegabilidade das competências tributárias, desnecessário se torna o disposto no art. 8º da Lei 5.172/66, servindo apenas para confirmar que, se o ente federativo, ou o Município, não exercer sua competência tributária, jamais poderá deferi-la a outra pessoa.

Paulo de Barros Carvalho preleciona que a Lei 5.172/66 se encarregou apenas de reproduzir o estatuído pela Constituição Federal, portanto, “*nada acrescentando à regulação da matéria*”³⁸. Uma vez que o Texto Constitucional disciplinou a outorga de competência às pessoas políticas, nada há que justifique sua reprodução num estatuto infraconstitucional. E, continua o citado jurista, somente nas Disposições Especiais foi que efetivamente o legislador do Código Tributário Nacional exercitou de maneira adequada a atividade legislativa para que está constitucionalmente credenciado.

Os arts. 12 a 15 da Lei 5.172/66 realizam a importante função de dar sentido operativo aos mandamentos constitucionais carecedores de mera reprodução em estatutos infraconstitucionais. Assim, o art. 14 completa a vedação prevista no art. 150, VI, c da Constituição Federal.

Ressalta-se, porém, que a atribuição de competências é feita nos termos constitucionais, não podendo, jamais, as referidas normas retirarem seu fundamento de validade de outras normas que não sejam constitucionais.

3.3 Competência tributária e capacidade tributária ativa

Competência tributária jamais pode ser confundida com capacidade tributária ativa. A primeira, vimos anteriormente, é tra-

³⁷ Curso de direito tributário, p. 183.

³⁸ *Op. cit.*, p. 144.

tada no Texto Constitucional e representa a faculdade que as pessoas políticas de direito público interno possuem de legislar sobre matéria tributária num campo previamente delimitado.

A capacidade tributária ativa significa a aptidão que determinado sujeito de direito possui para reunir credenciais que lhe facultem a possibilidade de integrar a relação jurídica tributária no pólo ativo.

Nos ensina com muita clareza o Prof. Paulo de Barros Carvalho que *“uma coisa é poder legislar, desenhando o perfil jurídico de um gravame ou regulando os expedientes necessários à sua funcionalidade; outra é reunir credenciais para integrar a relação jurídica, no tópico de sujeito ativo”*³⁹.

A capacidade tributária ativa tem como contranota a capacidade tributária passiva; logo, em nada se confunde com competência tributária. É no momento de exercer a competência tributária que o órgão legiferante dos entes tributantes irá eleger as pessoas que integrarão o vínculo abstrato da obrigação tributária.

Ao titular da competência tributária é dado instituir tributos e deveres instrumentais (obrigações acessórias), bem como descrever infrações tributárias, cominando-lhes as sanções cabíveis. Poderá, também, eleger determinada pessoa para integrar o vínculo tributário como sujeito ativo, logo, delegar sua capacidade ativa, o que Rubens Gomes prefere entender como atribuição e não delegação.

Resta, portanto, saber se a capacidade tributária ativa pode ser delegada a pessoa jurídica de direito privado.

O ilustre jurista Geraldo Ataliba entende que a simples referência no art. 8º do Código Tributário Nacional de que a delegação da capacidade tributária ativa deve ser feita à pessoa jurídica de direito público contraria um princípio constitucional *“que é o da possibilidade de delegação também a pessoas de direito privado, de maneira que esta limitação ao exercício da atividade administrativa tributária, contida nesta norma geral de direito tributário, é inconstitucional, se se entender que ele impede delegação de capacidade a pessoa de direito privado”*⁴⁰.

³⁹ *Op. cit.*, p. 140.

⁴⁰ *Comentários ao Código Tributário Nacional*, p. 72.

Paulo de Barros Carvalho entende que é plenamente justificável a diferenciação entre competência tributária e capacidade tributária ativa, pois, “reiteradas vezes, a pessoa que exercita a competência tributária se coloca na posição de sujeito ativo, aparecendo como credora da prestação a ser cumprida pelo devedor”⁴¹. Nada obsta que o titular da competência tributária exerça a função de sujeito ativo, integrando a relação jurídica tributária como credor de direito subjetivo a ser cumprido pelo sujeito devedor portador de um dever jurídico de satisfazer a prestação objeto da obrigação tributária.

A delegação da capacidade tributária ativa significa que a entidade tributante tem a possibilidade de habilitar outra pessoa, de direito público ou de direito privado, para compor o liame, na condição de sujeito pretensor de direito subjetivo. Logo, a grande diferença entre competência tributária e capacidade tributária ativa está em que a primeira é indelegável e a segunda é perfeitamente transferível.

4 O EXERCÍCIO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA COMO FONTE MATERIAL DO DIREITO

Antes de se proceder ao estudo do exercício da competência tributária como fonte material do direito, necessário se faz elucidar o entendimento do que constitui fontes do direito.

Fonte do direito, expressão latina – *fons et origo* – “aponta para a origem de algo: origem no sentido concreto de causação e ponto de partida. E, na linguagem corrente, significa um local ou um fator, ou à relação entre um fenômeno e outro, do qual o primeiro serve de causa”⁴².

1- Eurico Marcos Diniz de Santi⁴³, ao analisar as fontes do direito, conclui que a referida expressão apresenta uma série de significações, entre elas: (I) o fundamento de validade de uma or-

⁴¹ *Op. cit.*, p. 140.

⁴² Esta é uma citação de Nelson SALDANHA. “Fontes do direito – I”. In *Enciclopédia Saraiva do Direito*, v. 38, p. 47 – feita por Maria Helena Diniz em sua obra *Compêndio de introdução ao estudo do direito*.

⁴³ *Lançamento tributário*, p. 51.

dem jurídica; (II) a norma jurídica positiva que regula a produção de outras normas jurídicas; (III) o ato, fato jurídico *lato sensu*, juridicizado pelas normas que regulam a forma de produção normativa; (IV) as contingências extrajurídicas que condicionam psicologicamente a convicção e vontade do sujeito que pratica o ato de criação e; (V) o produto mesmo deste processo, a norma, na medida em que pode ser considerada como fonte de direitos subjetivos e correlatos deveres.

Percebe-se, destarte, que a expressão “fontes do direito”, como a grande maioria dos termos jurídicos, padece de precisão semântica, cabendo ao jurista precisar sua terminologia.

A doutrina clássica, no estudo das fontes do direito, parte da diferenciação entre fontes formais e fontes materiais.

Fonte material, preleciona Maria Helena Diniz⁴⁴, é aquela que “aponta a origem do direito, configurando a sua gênese, daí ser a fonte de produção”. E, fonte formal é a que “*lhe dá forma, fazendo referência aos modos de manifestação das normas jurídicas, demonstrando quais os meios empregados pelos juristas para conhecer o direito, ao indicar os documentos que revelam o direito vigente, possibilitando sua aplicação a casos concretos, apresentando-se, portanto, como fonte de cognição*”.

Neste sentido, as fontes formais seriam as leis, decretos, regulamentos, portarias, jurisprudência etc. E, mais, podem ser estatais e não estatais, considerando que até os costumes e a doutrina também pertenceriam a tal classe. As fontes materiais seriam as circunstâncias políticas, históricas, geográficas, econômicas, axiológicas e sociais que culminariam nos atos do Poder Legislativo, Executivo e Judiciário. Os atos destes sim, constituiriam as fontes formais.

Ruy Barbosa Nogueira preleciona que as fontes materiais *se constituem dos suportes fáticos das imposições tributárias, é a subjacência sobre que incide a tributação, a final a própria riqueza ou complexo dos bens enquanto relacionados com as pessoas e que depois de serem discriminados na lei tributária (patrimônio, renda, serviços, transfe-*

⁴⁴ Compêndio de introdução à ciência do direito, p. 256.

*rências) passam a constituir os “fatos tributários” e, as fontes formais são os modos de exteriorização do direito, são os atos normativos pelos quais o Direito cria corpo e nasce para o mundo jurídico*⁴⁵.

Não é difícil constatar que, nesta acepção, as fontes materiais nada mais são do que os fatos ocorridos no mundo fático, que o legislador seleciona, revestindo-os de eficácia jurídica, e as fontes formais são os produtos, os resultados desta atividade.

Ressalte-se, porém, que a dificuldade do cientista do direito está em perceber as verdadeiras fontes do seu objeto de análise; em delimitar seu campo de pesquisa e encontrar o que de fato dá origem ao direito positivo.

Estamos com aquela parcela de juristas que concebe o direito como um fenômeno multilateral, mas reduzido sua gênese mínima a uma realidade bidimensional. “*Uma é factual*”, compondo-se de “*fatos do mundo físico e de fatos de conduta interhumana. Outra é a objetivação de significados normativos*”⁴⁶.

O direito é, pois, concebido como um conjunto de fato e norma. Fatos que seriam descritos nas hipóteses normativas e seus efeitos jurídicos prescritos nos conseqüentes normativos. Uma realidade onde o “*ser e o dever ser são logicamente separáveis, porque irreduzíveis*”⁴⁷. O direito regula sua própria criação, pois, sem norma, não há fato jurídico e sem este, não há aquela (concepção kelseniana).

Portanto, na traça de Paulo de Barros Carvalho, entendemos que as fontes do direito são “*os focos ejetores de regras jurídicas, isto é, os órgãos habilitados pelo sistema para produzirem normas, numa organização escalonada, bem como a própria atividade desenvolvida por essas entidades, tendo em vista a criação de normas*”⁴⁸. É um conceito que relaciona a questão de validade das entidades normativas à legitimidade do órgão legiferante e ao procedimento que deve ser atendido em sua produção.

⁴⁵ Curso de direito tributário, p. 47-49.

⁴⁶ VILANOVA, Lourival. *Op. cit.*, p. 26.

⁴⁷ VILANOVA, Lourival. *Op. cit.*, p. 91.

⁴⁸ *Op. cit.*, p. 35.

Para os adeptos da concepção positivista do direito, este pode ser visto como um sistema escalonado de regras, onde no patamar mais elevado da pirâmide kelseniana encontramos a Assembleia Constituinte exercendo a condição de fonte superior e, abaixo, os demais órgãos produtores de regras legitimados pela fonte superior.

Ante tais inferências, indaga-se: quais seriam então, as fontes do direito?

As fontes materiais do direito seriam os fatos que fazem nascer regras jurídicas, sem esquecer, porém, que *“tais eventos só assumem essa condição por estarem previstos em outras normas jurídicas”*⁴⁹.

As fontes do direito positivo são as materiais, os acontecimentos verificados no mundo factual, abarcando os fatos sociais e os naturais de que participem, direta ou indiretamente, os sujeitos de direito. Tais acontecimentos alcançam essa condição por estarem vertidos em linguagem competente.

E as fontes formais? Seriam, verdadeiramente fontes do direito?

Diz a doutrina clássica que fontes formais são a lei complementar, a lei ordinária, o decreto, as medidas provisórias, sentenças, a Constituição etc. Ou seja, o produto da atividade legislativa.

Na realidade o que comumente se denomina de fontes formais não passa de veículos introdutórios de normas jurídicas no sistema positivo. São instrumentos que divulgam enunciados prescritivos que irão constituir normas jurídicas.

Preleciona o jurista Paulo de Barros Carvalho⁵⁰ que a expressão “fonte formal do direito”, aproveitando-se do discurso descritivo, seria aquela que toma a voz “fonte” como a regra jurídica da qual outra norma extrai seu fundamento de validade, satisfazendo um dos critérios de pertinência ao sistema.

Não teria sentido considerar como fonte do direito o resultado da atividade do Legislativo. A dicotomia fonte formal/fonte material esbarra num princípio lógico – princípio da tautologia – deixando inexplicado um de seus termos, vez que considerar a lei

⁴⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. cit.*, p. 36.

⁵⁰ *Op. cit.*, p. 37.

como fonte do direito implica afirmar que “normas criam normas, direito cria direito, numa posição eminentemente circular”.

Continuamos, ainda, com as lições de Paulo de Barros Carvalho, que, em síntese, preleciona:

*o estudo das fontes materiais do direito circunscreve-se ao exame dos fatos jurídicos, de tal modo que a teoria dos fatos jurídicos é a teoria das fontes dogmáticas do direito e, ao tema, fontes formais correspondem à teoria das normas jurídicas, mais precisamente daquelas que existem no ordenamento para o fim primordial de servir de veículo introdutório de outras regras jurídicas*⁵¹.

Anteriormente viu-se que o ordenamento jurídico é composto de dois tipos de normas jurídicas: normas de comportamento, que regula as condutas inter-humanas condicionando-as num dos modais deônticos: proibido, permitido e obrigatório; e as normas de estruturas, que disciplinam a criação de outras regras jurídicas. Conclui-se, também, que competência tributária é uma norma jurídica do tipo estrutural, vez que designa como as pessoas políticas de direito público interno irão exercer suas funções legiferantes dentro de um campo constitucionalmente delimitado.

Ora, ante as inferências feitas sobre as fontes do direito, ficou claro que somente podem ser as materiais, que se resumem à análise dos fatos jurídicos.

O exercício da competência tributária pelas pessoas políticas nada mais é do que um fato jurídico. É um fato previsto numa regra jurídica, hierarquicamente superior, isto é, a Constituição, para a produção de outras regras jurídicas em matéria tributária.

Quando a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, através de seus órgãos legiferantes, exercem a competência tributária atribuída pela Constituição Federal, estão legitimados a produzir regras tributárias, observando sempre o procedimento previsto para a sua produção, portanto, esse exercício constitui verdadeiro fato jurídico, que sofre a incidência de uma norma superior e que cria outras regras no sistema jurídico-positivo.

⁵¹ *Op. cit.*, p. 39.

O resultado de sua atividade será introduzido no ordenamento jurídico, formalmente, através de uma lei, medida provisória etc.

Nas lições do ilustre mestre Lourival Vilanova temos que:

As normas de organização (e de competência), e as normas do “processo legislativo”, constitucionalmente postas, incidem em fatos, e os fatos, se tornam jurígenos. O que denominamos “fontes do direito” são fatos jurídicos criadores de normas: fatos sobre os quais incidem hipóteses fácticas, dando em resultado normas de certa hierarquia⁵².

O órgão legiferante reunido recebe a incidência de uma norma jurídica superior (Constituição Federal), torna-se um fato jurídico, passando a exercer a competência tributária como verdadeira fonte do direito que passará, cumprindo um processo legislativo próprio para a criação de regras tributárias, a produzir outras normas jurídicas que incidirão – através da aplicação dessas regras pelo órgão competente – em fatos sociais ou juridicizado que irradiarão seus efeitos no mundo jurídico, quer estabelecendo relações jurídicas ou juridicizando novos fatos produtores de novas regras jurídicas.

As normas jurídicas tributárias entram no ordenamento jurídico quando “o legislador, cumprida a marcha do processo legislativo, introduz textos de lei tributária no sistema jurídico”, e o intérprete capta “as significações da mensagem escrita, descobrindo os juízos hipotéticos nela contidos”⁵³.

5 CONCLUSÃO

Da análise feita, não é difícil concordar com o jurista Paulo de Barros Carvalho, para assegurar que a competência tributária é uma norma de estrutura, pois existe no ordenamento jurídico para disciplinar a criação de outras regras jurídicas. É, também, uma norma jurídica que encerra uma permissão bilateral, onde as pessoas políticas de direito público interno, podem, ou não, legislar sobre o campo tributário que lhe foi delimitado pela Constituição, mas, se porventura se omitirem de exercer sua competência, jamais

⁵² *Op. cit.*, p. 23-24.

⁵³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. cit.*, p. 150.

poderão atribuí-la a outra pessoa para que a exerça, vez que tal norma jurídica está protegida pelo princípio da indelegabilidade.

Diferentemente da competência tributária, a capacidade tributária ativa pode ser delegada a outro sujeito de direito – público ou privado – que, reunindo as credenciais necessárias, integre o vínculo jurídico tributário no pólo ativo, portanto, não poderá ser confundida com competência tributária.

A atribuição de competência tributária também é designada pela própria Constituição Federal que lhe traça os limites, cabendo à Lei Complementar unicamente dar cumprimento aos desígnios fixados na Constituição. Somente a Lei Maior pode limitar as competências que atribui às pessoas políticas de direito público interno.

Conclui-se, também, ante a análise das fontes do direito, que o exercício da competência tributária é um fato jurídico que dá origem a novas regras tributárias, logo, uma fonte material do direito. Quando a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, através de seus órgãos legiferantes, exercem a competência tributária, atribuída a eles pela Constituição Federal, estão legitimados a produzirem regras tributárias, observando sempre o procedimento previsto para a sua produção, portanto, esse exercício constitui verdadeiro fato jurídico, que sofre a incidência de uma norma superior e que cria outras regras no sistema jurídico-positivo.

6 REFERÊNCIAS

- BALEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 10. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1995.
- BORGES, José Souto Maior. **Isenções tributárias**. São Paulo: Sugestões literárias, 1969.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 9. ed., São Paulo: Saraiva, 1997.
- _____. **Semiótica e Textos Jurídicos positivos**.
- CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 5. ed., São Paulo: Malheiros, 1993.
- DINIZ, Maria Helena. **Compêndio de Introdução à ciência do direito**. 8. ed., São Paulo: Saraiva, 1995.
- ECHAVE, Delia Tereza; URQUIJO, Maria Eugenia; GUIBOURG, Ricardo. **Lógica proposición y norma**. Buenos Aires: Astrea, 1991.
- ECO, Umberto. **O Signo**. Trad. Maria de Fátima Marinho. Lisboa: Presença, 1990.

- FERRAZ JR., Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito**. 2. ed., São Paulo: Atlas, 1994.
- _____. **Teoria da Norma**. 3. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1997.
- _____. *Et alii*. **A norma Jurídica**. Coord. de Sérgio Ferraz. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1980.
- KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 5. ed., São Paulo: Martins Fontes, 1996.
- _____. **Teoria geral do direito e do Estado**. Trad. de Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 1990.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 12. ed., São Paulo: Malheiros, 1997.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 14. ed., São Paulo: Saraiva, 1995.
- SANTI, Eurico M. Diniz de. **Lançamento tributário**. São Paulo: Max Limonad, 1996.
- SOUSA, Rubens Gomes; ATALIBA, Geraldo; e CARVALHO, Paulo de Barros. **Comentários ao Código Tributário Nacional: parte geral**. 2. ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.
- VILANOVA, Lourival. **Causalidade e relação no direito**. 2. ed., São Paulo: Saraiva, 1989.
- _____. **Estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. São Paulo: RT, 1977.