

## O papel da União enquanto ente político nacional na produção de normas gerais em matéria tributária

### The role of the Union as a national political entity in the production of general tax rules

Carlos André Maciel Pinheiro Pereira<sup>a</sup>

<sup>a</sup> Mestre em Direito Constitucional. Professor da Universidade Potiguar. [candremaciel@hotmail.com](mailto:candremaciel@hotmail.com)

#### Resumo

O presente artigo pretende estudar o papel da União enquanto responsável pela produção das normas gerais em matéria tributária. Para tanto, emprega o método dedutivo, com base em bibliografia especializada e análise documental, a fim de realizar uma pesquisa qualitativa. Compreende que o sistema tributário nacional depende das normas gerais para funcionar de maneira adequada, encontrando na lei complementar o instituto adequado para articulação dos entes federativos, identificando que a União é a responsável por produzir o dito tipo legal. Observa que a atuação da União dentro dos tratados internacionais configura uma atuação semelhante, devido ao desenho do pacto federativo brasileiro. Por fim, conclui que a União atua como um ente federativo nacional, servindo como garantidora do pacto federativo.

**Palavras-Chave:** União; Normas gerais; Lei complementar nacional; Tratados internacionais.

#### Abstract

The following article aims to study the Union's role as the responsible for the taxes general guidelines. Therefore, it employs the deductive method, based on specialized bibliographical research and documental analyses, as a mean to produce a qualitative research. It comprehends the national taxes system needs of general guidelines in order to function properly, finding in the complementary law the suitable institute to achieve the federal entities articulation, identifying the Union as the responsible for producing the aforementioned legal type. It observes the Union performance with the international treaties is similar to the complementary law, because of the brazilian federative pact shape. At last, it concludes the Union acts as an national entity, acting as the protector of the federative pact.

**Keywords:** Union; General guidelines; National complementary law; International treaties.

## 1. Introdução

O sistema tributário elaborado pela Constituição Federal de 1988 compreende uma série de normas gerais que tem o objetivo de possibilitar o pleno funcionamento da positividade tributária. É a partir disto que se deve fazer um estudo mais detalhado sobre o papel da União, em face dos jogos de interesse que eventualmente surjam entre os entes federativos que compõem o arranjo institucional desenhado pelo documento constitucional. Afinal, cabe a União adentrar nas competências dos demais entes?

É neste contexto que o presente artigo desenvolverá seu estudo, ao analisar o papel da União enquanto ente produtor de normas gerais em matéria tributária, com observância das consequências jurídicas que a dita atuação trará para a sistemática vigente. Neste desiderato, será empregado o método dedutivo, com esteio em referências bibliográficas correlatas ao direito tributário e mediante análise documental, com ênfase para a Constituição Federal. Como objetivo, almejará produzir uma pesquisa qualitativa, exploratória e representativa, considerando os aspectos do ordenamento jurídico brasileiro.

No primeiro tópico, o exame pretende situar os conceitos necessários para compreender o sistema tributário nacional e qual o papel desempenhado pelas normas gerais de direito tributário. Logo em seguida, no segundo item, fará uma análise da lei complementar em matéria tributária enquanto veículo introdutor de normas gerais no sistema jurídico, com vistas à função desempenhada pela a União. Na terceira e última seção, ainda nesta senda, observará como a União atua diante dos tratados internacionais em matéria tributária.

## 2. Sistema Tributário Nacional: A necessidade de normas gerais

Para compreender o papel da união enquanto ente político nacional é necessário abordar o conceito de sistema tributário e suas consequências no âmbito da competência tributária, observando o paralelo destes institutos com o texto constitucional. Portanto, esse tópico abordar os elementos conceituais mencionados, a começar pela definição do que significa a acepção sistema.

Sistema é o agrupamento de relações tidas como estruturas e de elementos, assumidos como repertório, que estão ligados por uma harmonia relativa que traça um fator comum entre os termos coligados. Trata-se de uma associação que dar-se no plano linguístico e é construída pelo homem para um determinado objetivo (Carvalho, 2011, p. 169 – 171).

Os sistemas são convencionalmente classificados de acordo com sua utilidade. A primeira classificação atine a existência ou não de troca de mensagens, o que dirá se o sistema é comunicacional ou não. Daqueles tidos por comunicacionais, tem-se a divisão entre nomológicos, onde não há referência empírica e nomoempíricos, nos quais há. Na categoria nomoempírica, nova divisão surge entre a função da linguagem, se será descritiva ou não descritiva. Em não sendo descritiva, pode ser prescritiva ou não prescritiva (Carvalho, 2011, p. 172 – 174).

Dentro dessa classificação, o direito pode ser visto como um sistema comunicacional, nomoempírico e prescritivo, eis que é formado de enunciados prescritivos e enunciações enunciadas, escritos em linguagem técnica, que objetivam reger condutas intersubjetivas e são dotadas de coercitividade. O ordenamento jurídico é composto pelo Sistema do Direito Positivo. (Carvalho, 2011, p. 174 – 176)

Como o direito é auto-poietico, sendo o sistema jurídico construído pelas suas próprias proposições, a comunicação jurídica é formada pela linguagem do próprio sistema. Além de prescrever condutas, o direito cuida também de ditar as formas que sua própria produção ocorrerá, tendo aqui o fenômeno da auto-referência. (Carvalho, 2011, p. 180 – 185)

Logo o próprio direito se ordena, apesar de derivar da produção dos órgãos legislativos e ter, dentro

de si, as decisões proferidas com linguagem competente, a figura da autopoiese faz com que o direito se regule. (Carvalho, 2011, p. 182 – 183). Ademais, a própria existência da hierarquia entre as normas e a validação posterior por uma Corte Constitucional leva a crer que há algum grau de sistematização, mesmo que rudimentar. Ainda, quando a norma é formada no processo cognitivo do interprete, o mesmo deve raciocinar sistematicamente, sob pena de incorrer em um produto que atenta contra a legalidade ou constitucionalidade.

Contudo, não se pode duvidar que o grau de sistematização conferido pela Ciência do Direito é muito mais primoroso, ofertando um panorama descritivo à cerca do ordenamento. Apesar disso, não se pode negar o ordenamento como um sistema, mesmo que não haja, inicialmente, uma fácil compreensão de sua estrutura, tendo-se uma apuração embrionária.

Isto posto, o ordenamento, bem como o direito positivo, podem ser vistos como um sistema jurídico autônomo, cuja linguagem predominante é prescritiva. O ordenamento jurídico brasileiro, enquanto sistema pode ser dividido em subsistemas, dentre eles o sistema constitucional tributário. Trata-se do subconjunto formado por normas que preceituam a matéria tributária em nível constitucional. Sua função precípua é delimitar o poder do Estado no que cinge a tributação, assegurando limites claros a fim de evitar arbítrios estatais. Por outro lado, a Constituição organiza a função da tributação, estabelecendo as estruturas em que ela deve ocorrer, orientando o legislador infraconstitucional (Carvalho, 2011, p. 188 – 189).

Desse subsistema surgem as garantias fundamentais assentadas nos princípios constitucionais que protegem não só o contribuinte como a própria federação. Nesse campo estão os princípios gerais constitucionais e os próprios da área tributária, dentre os quais está situada a competência tributária, que consiste na faculdade conferida pela Constituição Federal para que as pessoas políticas criem as regras-matrizes abstratas dos tributos de sua competência. (Carvalho, 2011, p. 190 – 191). Tal instituto tem como principal característica da facultatividade<sup>1</sup>, dado que trata-se de uma prerrogativa legislativa, já que não há nenhuma ordem constitucional expressa no que tange a obrigatoriedade da instituição de tributos.

Dentro do sistema tributário ficam situadas as faixas de competência, trazidas de forma taxativa pelos arts. 145 a 149-A da Constituição Federal. Essas competências limitam a atuação do ente federativo, com regulamentação pelos arts. 6º a 8º do Código Tributário Nacional, sendo facultado que a União, Estado ou Município legisle sobre determinado tributo, com o fito de regulamentar sua incidência. A competência tributária é imprescritível e indelegável, de tal forma que deve ser cumprida estritamente (Paulsen, 2017, p. 91 – 93).

Para que as competências sejam respeitadas, o constituinte originário lançou mão das normas gerais, as quais garantem os critérios mínimos, os princípios e as diretrizes que regem a matéria tributária e que tem aplicação uniforme em todo o território nacional, vinculando todos os entes que o compõem. (Paulsen, 2017, p. 171). Trata-se de um instrumento que preserva as faixas de competências e o pacto federativo, sem perder de mira que cada ente federado, seja Estado ou Município, ou a própria esfera Federal tem uma agenda fiscal própria que deve ser cumprida.

Aliás, a própria Constituição Federal estabelece isso no momento que consigna os princípios do pacto federativo e da autonomia dos Estados e Municípios. Logo, a edição de normas gerais é restrita à regulação

---

<sup>1</sup> A dita facultatividade é justificada pelo emprego, no art. 145 da Constituição Federal, do modal deôntico permitir, a detrimento do obrigar.

e limitação do poder de tributar, não sendo devendo ser estendida para tolher os deveres constitucionais previamente delimitados<sup>2</sup>. Um dos elementos empregados pela Constituição Federal para gerir as normas gerais em matéria tributária é a lei complementar, cerne da próxima digressão teórica.

### **3. A Lei complementar tributária: mecanismo legal para exercício da competência nacional no direito interno**

A figura normativa da “lei complementar” surgiu com o art. 22 da Emenda Constitucional nº 4 de 1961. Os enunciados prescritivos do dispositivo aludiam a necessidade de um quorum qualificado para aprovação da matéria atinente à organização do sistema parlamentar. Em momento posterior, sobreveio a Emenda Constitucional nº 17 de 1965, a qual finalmente institucionalizou a lei complementar como uma espécie de norma a ser tecida pelo poder legislativo. Apesar de conter diferenças com a maneira que a espécie legislativa foi firmada pela Constituição Federal de 1988, esse fragmento lhe serve para ilustrar a origem histórica.

No atual sistema constitucional, a previsão da lei complementar reside no art. 59, inciso II, contido na seção referente ao “processo legislativo”, na subseção de “disposições gerais” da Constituição Federal. De acordo com o parágrafo único<sup>3</sup> do mencionado artigo, a lei complementar tem como principal função a integração das leis. Afinal, a “lei complementar é um instrumento introdutor de normas que tem características diferentes das demais previstas no ordenamento” (Moura, 2007, p. 109 – 110).

Ademais, na condição de veículo introdutor de normas, a lei complementar pode tanto dar o norte para a confecção das outras normas jurídicas, quanto realizar objetivos específicos, dentro de seu campo material de abrangência. É interessante notar que, na medida em que a União se manifesta por intermédio das leis complementares e traça determinadas limitações a tessitura legal, é buscada a manutenção do pacto federativo, sem que haja exacerbações por parte dos demais entes federados<sup>4</sup>.

O fato de a lei complementar ter um procedimento de aprovação mais rígido, a posição topográfica desta na letra do art. 59 da Constituição e deter o condão de veicular normas gerais pode gerar questionamentos sobre a existência de um grau de hierarquia sobre a lei ordinária. A hierarquia pode vir a ocorrer, não sendo um evento automático (Carvalho, 2009, p. 508 – 509). Em princípio a hierarquia somente surge se houver subordinação entre as espécies, onde a lei complementar quadra fundamento de validade à lei ordinária, sendo um fenômeno que independe dos valores constitucionais pretendidos para a primeira espécie (Moura, 2007, p. 92 - 97).

---

<sup>2</sup> Diante do que foi abordado, é possível enxergar a constitucionalidade – e a necessidade - da Lei Complementar nº 101/2000 – também chamada de Lei de Responsabilidade Fiscal -, que pondera entre o princípio maior da manutenção do pacto federativo para o da autonomia dos entes federados. (Paulsen, 2017, p. 304 – 305). Não trata-se de uma afronta a Constituição, mas sim de uma proteção específica a um princípio constitucional que é tido como cláusula pétrea, impossível de ser modificado. A justificativa para a constitucionalidade da lei reside na legislação em tela não vedar expressamente a renúncia fiscal, já que o renunciante poderá informar de onde pretende obter os recursos necessários para cumprir as metas orçamentárias. De outro orbe, há de se mencionar a Lei nº 5.172/1966 enquanto mecanismo central do sistema tributário nacional, pois a dita legislação é que possibilita um funcionamento harmônico da ordem tributária. É que nela reverberam os primados constitucionais quanto ao poder de tributar e as suas competências, possibilitando ao interprete encontrar amparo para resolver eventuais conflitos normativos. (Carvalho, 2015, p. 237 – 238).

<sup>3</sup> Art. 59, parágrafo único. Lei complementar disporá sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis.

<sup>4</sup> Em síntese: Apesar de ser característica marcante dos sistemas federativos a descentralização política, há necessidade de existência de um instrumento voltado a equilibrar as mazelas que tais formas de organizações possivelmente podem gerar. E um desses instrumentos, inegavelmente, são as normas gerais que, em matéria tributária, têm como principais veiculadores justamente as leis complementares: é a necessidade de uma mínima centralização normativa dentro de um Estado formalmente descentralizado, afinal a centralização e a descentralização totais são apenas pólos ideais, sendo concebíveis apenas centralização e descentralização parciais. (Moura, 2007, p. 109 – 110)

A vinculação entre as espécies legais pode ser de ordem formal ou material, sendo a primeira consubstanciada no já falado parágrafo único do art. 59 da Constituição Federal, no qual é remetida a necessidade das leis ordinárias buscarem sua validade em uma lei complementar<sup>5</sup> que disponha sobre os requisitos formais da confecção legal. Já a hierarquia material emana limitações temáticas, onde a lei complementar, por força de norma constitucional, baliza a competência do sujeito político, determinando os limites de manifestação<sup>6</sup>.

Sobre as particularidades desta espécie ato normativo infraconstitucional, além da exigência de quorum de maioria absoluta, levantada pelo artigo 69<sup>7</sup> da Constituição Federal, através do qual a aprovação deverá ser feita por mais da metade dos membros de cada casa legislativa, há matérias específicas reservadas, pela Constituição Federal, para apreciação nessa modalidade, dentre elas, as que compreendam o campo tributário.

Já a lei complementar tributária tem suas missões transcritas nos incisos e alíneas do artigo 146 e caput do 146-A, ambos da Constituição Federal, cuja localização está na seção “dos princípios gerais”, a qual compõe o capítulo “do sistema tributário nacional”. Além da lei complementar “dispor sobre os conflitos de competência em matéria tributária”, “regular as limitações constitucionais ao poder de tributar”, “estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária” e “estabelecer critérios especiais para tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência”, cabe a esta espécie normativa veicular as definições dos tributos: empréstimos compulsórios; contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico ou de interesse das categorias profissionais ou econômicas, consoante os enunciados dos artigos 148 e 149 da Constituição Federal.

Existem duas correntes que tratam das funcionalidades intrínsecas às leis complementares<sup>8</sup>. Para a corrente tricotômica, a lei complementar possui três funções, tendo como justificativa a interpretação literal do art. 146 da Constituição Federal. Caberia à espécie legislativa, além dos elementos enunciados pela outra corrente, a edição de normas gerais. Já para a corrente dicotômica<sup>9</sup>, a interpretação do dito artigo deve ser realizada de forma sistêmica, tendo a lei complementar uma única função com dois objetivos diferentes, que dizem respeito à regulação dos conflitos de competência e das limitações constitucionais ao poder de tributar (Moura, 2007, p. 152 – 153).

A principal crítica para a primeira corrente é que há uma possível afronta ao pacto federativo e autonomia dos entes federados, dado que significaria autorizar uma invasão de competências por parte da União, além de não ser precisada qual a definição da acepção “normas gerais”. Já a segunda corrente, dizem os defensores da primeira, peca por não reconhecer a função harmonizadora das normas gerais, que objetivam organizar o sistema tributário (Moura, 2007, p. 153 – 159).

De fato, ainda que as críticas da corrente dicotômica sejam válidas, há de se repensar o papel da União, consoante a equalização das competências tributárias ser uma necessidade para manutenção do pacto

---

<sup>5</sup>Nesse caso específico, coube a Lei Complementar nº 95 de 1998 cumprir tal função, possuindo hierarquia formal em face das demais leis ordinárias.

<sup>6</sup>Paulo de Barros Carvalho resume esse pensamento na seguinte passagem: O modo como as leis são produzidas, seus requisitos procedimentais, desde a propositura até a sanção (quando houver); os esquemas de alteração ou modificação de umas pelas outras; como também os meios de revogação parcial ou total (ab-rogação), tudo isso concerne ao segmento de indagações da hierarquia formal entre regras jurídicas. No domínio material, porém, a hierarquia se manifesta diversamente, indo a norma subordinada colher na compostura semiológica da norma subordinante o núcleo do assunto sobre o qual pretende dispor. (Carvalho, 2011, p. 263 - 264)

<sup>7</sup>Art. 69. As leis complementares serão aprovadas por maioria absoluta.

<sup>8</sup>A justificativa histórica para existência destas correntes remonta à Constituição Federal de 1967 e permanece atual, tendo em vista que não existe uma terceira via que aborde uma possível plurifuncionalidade da lei complementar. (Moura, 2007, p. 151 – 152).

<sup>9</sup>A corrente dicotômica também pode ser chamada de monotônica, dado que consideram que a lei complementar tem uma única função que é realizada em duas vias. (Moura, 2007, p. 152 – 153).

federativo. As normas gerais veiculadas por intermédio da lei complementar compreendem a materialização da isonomia entre os entes federativos, fazendo os ajustes nas competências tributárias e prevenido eventuais conflitos (Moura, 2007, p. 160 – 162).

Por tal razão:

[...] as normas gerais são enunciados prescritivos que se voltam a harmonizar o sistema tributário nacional, dando-lhe unidade e racionalidade, a fim de evitar o caos na produção legislativa tributária, o que garante igualdade de tratamento às diversas relações jurídico-tributárias que se constituem continuamente (Moura, 2007, p. 162).

Na verdade, este é justamente o sentido expresso pelas normas gerais, que pretendem a uniformização da produção legiferante, primando pela coesão das disposições que atinem a todos os entes políticos, cabendo a União instituir a aquela espécie a fim de coordenar a atividade dos outros entes, com o fito de salvaguardar o pacto federativo. Dito isso, as funções da lei complementar no campo da dogmática tributária são as seguintes:

Ademais da função de veicular normas gerais, também são atribuições da lei complementar, no direito tributário brasileiro: a) dirimir conflitos de competência [...]; b) regular limitações constitucionais ao poder de tributar [...]; c) delimitar até que valor podem ser concedidas remissão ou anistia com relação à contribuição do artigo 195, I da Constituição Federal; d) determinar medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços; e, e) instituir alguns tributos, como o imposto sobre grandes fortunas, o empréstimo compulsório e as contribuições para o financiamento da seguridade social, no que tange à competência residual [...] (Moura, 2007. p. 354 – 355).

A adoção do modelo tricotômico fica claro ao realizar um exame da alínea “a” do art. 146, inciso III da Constituição Federal, que traz a previsão de que a lei complementar poderá definir os fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos já discriminados na Constituição Federal. O espírito do constituinte não foi de violar o princípio da autonomia das pessoas jurídicas, mas sim preservar o do pacto federativo.

Ao estabelecer essa possibilidade, foi consignada à lei complementar não a função de instituir, mas sim delimitar as regras cabíveis aos elementos que compõe os tributos. Vislumbra-se essa situação no caso dos conflitos de competência, em que a lei complementar vai dispor sobre algum desses elementos para evitar a colisão entre os próprios entes, reiterando a necessidade de manter homogêneo o sistema tributário.

Quando são definidos os ditos critérios, ficam-se limites para a atividade tributária, eis que a operacionalização da regra-matriz de incidência será alterada, dada a taxatividade que é imposta pela lei complementar, o que obviamente altera a abrangência do critério material dos tributos.

Desponta aqui a diferença entre lei complementar federal e nacional. A primeira tem como destinatária a União, enquanto a segunda possui aptidão para regulamentar as competências não só da União, mas também dos Estados e Municípios, evitando exorbitâncias de competência. (Moura, 2007, p. 114 – 118). Na verdade, a lei complementar nacional deve ser vista como uma garantia fundamental do contribuinte, já que estão relacionadas com a segurança jurídica, certeza do direito e igualdade, evitando que o contribuinte sofra abuso por parte dos entes tributantes que pretendam exorbitar suas competências (Moura, 2007, p. 345).

Não obstante, o papel desempenhado dentro das normas gerais internas, produzidas por meio da lei complementar, a União também possui um papel importante no âmbito internacional, motivo pelo qual o próximo item está debruçado sobre os tratados internacionais, com a remissão à premissa acima mencionada.

#### **4 A Tributação Internacional: Os Tratados Internacionais como Competência Nacional da União**

O tratado internacional representa um conjunto de enunciados pactuados pelos representantes diplomáticos de países que, ao tornarem-se signatários, devem veicular o que foi disposto para dentro do direito interno de cada Estado. Seus requisitos de validade são quatro: a capacidade das partes contratantes, consentimento mútuo, habilitação dos agentes signatários e objeto lícito e possível.

Quem define a própria forma que o tratado será recepcionado é a Constituição daquele Estado Soberano, ao estabelecer os procedimentos para tanto (Pincelli, 2005, p. 689). No caso do Brasil, a Constituição Federal de 1988 adotou a chamada teoria dualista, na qual a norma internacional mantém seu status, mas depende de um mandamento de execução, produzida pelo direito interno, para que o conteúdo do tratado surta efeitos no âmbito doméstico (Pincelli, 2005, p. 685 - 687).

De acordo com o sistema constitucional brasileiro, em um primeiro momento, o Congresso expede um documento concordando com as normas do tratado e, após, com a ratificação, por parte do executivo, passarão aquelas normas internacionais a valer no direito interno (Pincelli, 2005, p. 694-695).

Com a publicação do decreto executivo, responsável pela ratificação e por conferir publicidade às normas que entraram na ordem interna, normas estas que possuem o mesmo conteúdo daquelas constantes no tratado, se assinala o marco em que inicia a vigência, eis que são veiculados os enunciados-enunciados<sup>10</sup>, que consubstanciam-se como veículo introdutor de normas. Ao decreto legislativo, que demonstra a anuência do Congresso Nacional com o que foi acordado, recaí o condão instaurar a validade daquelas normas, contudo, como o último ato é o decreto executivo, não somente no critério temporal, mas como elemento que encerra o processo de incorporação dos tratados no direito interno, não há de se falar que haja vigência em momento anterior a publicação do executivo (Pincelli, 2005, p. 696 - 700).

No que cinge a posição hierárquica dos tratados, não há uma regra expressa no texto constitucional. Contudo, considerando a sistemática da Constituição, é compreensível que possuam o mesmo nível hierárquico das leis complementares e ordinárias, dependendo a subordinação com futuras elaborações legislativas do grau de pertinência e correlação entre as normas vindouras e aquelas constantes no tratado (Pincelli, 2005, p. 703 - 704).

Analisando nessa ótica, tendo em vista que a existência de hierarquia depende de uma norma buscar sua validade noutra ou ter sua abrangência material delimitada, o próprio fundamento de validade dos tratados reside no texto constitucional. Outrossim, quando tratar-se exclusivamente de conflito entre normas, antinomia deverá ser solucionada adotando o critério hierárquico. É que o tratado internacional, por ter um procedimento especial previsto na Constituição, de percurso mais longo e árduo em comparação aos demais tipos legais, vislumbra-se seu destaque perante as espécies legislativas. Todavia, ressalta-se novamente, essa hierarquia somente pode ser invocada em caso de conflito direto entre normas, porém, jamais com o fito de subjugar os enunciados de ordem interna com aqueles do tratado.

---

<sup>10</sup>Na ótica de Paulo de Barros Carvalho, o “enunciado-enunciado” consiste no próprio teor prescritivo presentes no texto legal, o que é diferente da “enunciação-enunciada”, a qual está presente no fragmento inicial de um documento legislativo, onde estão contido o número da lei, as datas de promulgação e de publicação, a referência das pessoas envolvidas - o ente legislativo como órgão produtor e o chefe do executivo como órgão sancionador - e o local onde ocorreu a produção normativa (Carvalho, 2011, p. 81).

Tendo em vista que a União pode ser vista sobre duas perspectivas diferentes, como dito alhures: a primeira, enquanto ente político federal, o qual divide harmonicamente o pacto federativo com os demais entes federados, os quais são os Estados e Municípios; e uma segunda, enquanto ente político nacional, que na perspectiva do direito internacional, trata-se de um sujeito de direitos, não sendo o Presidente da República, para tais casos, um Chefe de Governo, mas sim de Estado, já que está a representar a República Federativa do Brasil.<sup>11</sup>

A revogação também é possível, eis que os tratados internacionais possuem a mesma abrangência temática que as leis complementares e ordinárias dispõem. Essa revogação, outrossim, deve ser expressa, sob pena de formulação de antinomia normativa, na qual irá prevalecer o que estiver disposto no tratado e replicado pelo veículo introdutor. É possível aqui fazer uma analogia com a sistemática da lei complementar nacional, que dispõe justamente sobre assuntos de interesse de toda a nação, a partir de normas gerais, e não de um único ente, razão pela qual prima e aperfeiçoa os princípios do pacto federativo e da autonomia dos Estados e Municípios.

## 5. Conclusões

O sistema tributário nacional é composto de diversas partes, que se inicia com um sistema hierarquicamente superior, compreendendo a Constituição Federal. Deste documento, emana o comando para que o legislador ordinário aborde as normas gerais que vão reger a instituição de tributos, elegendo a lei complementar como o veículo legislativo para tal finalidade. Trata-se de uma espécie legal que somente pode ser produzida pela União, enquanto ente legislativo que congloba, simultaneamente, funções de ente federal e ente nacional.

A lei complementar, enquanto veículo de normas gerais em matéria tributária é direcionada, pelo constituinte originário, como o mecanismo apto a produzir toda harmonização necessária para que o sistema tributário opere livre de antinomias normativas. Considerando as correntes dicotômica e tricotômica, o estudo concluiu pela adoção da segunda, ao ponderar que a União atua como ente nacional, garantindo, em última análise, aos contribuintes que tenham suas garantias respeitadas.

De igual forma, a União atua em sentido semelhante ao pactuar tratados internacionais, podendo inclusive adentrar nas esferas municipais e estaduais, sem prejuízos ao pacto federativo. É que a Presidência da República atuará na forma de Chefe de Estado ao pactuar o tratado internacional, que posteriormente será semanticamente ratificado pelo Congresso Nacional, podendo servir como norma hierarquicamente, materialmente falando, para enunciados veiculados pelos entes estaduais e municipais. Não se considerou aqui os interesses isolados da União enquanto ente federal, mas sim a garantia do desenvolvimento nacional, motivo pelo qual poderá haver ingresso na competência dos entes estaduais e municipais.

Por tais motivos, a União deve ser consagrada, sob a perspectiva do trabalho aqui desenvolvido, como um ente nacional guardião do pacto federativo e protetora do contribuinte, sem prejuízos de que qualquer

---

<sup>11</sup>Um exemplo desta atuação pode ser compreendida no caso das isenções. Considerando ainda que as isenções são normas de conduta, que autorizam o manejo mutilador de um dos critérios da regra-matriz de incidência tributária, obstando a perfectibilização da relação jurídico-tributária, eis que o Fisco não poderá exigir o débito isento. Diferente seria se tratar-se de norma de estrutura, que dizem respeito à produção legiferante de um dado ente. Dito isso, não há qualquer óbice que a União, na condição de ente político nacional, verse sobre a isenção de tributos de competência estadual. Outrossim, não se trata de uma isenção heterônoma, mas sim autônoma, de origem no direito interestatal, apesar de depender de um reflexo dentro da ordem jurídica brasileira para surtir seus efeitos, à partir do veículo introdutor da ratificação.

legislação ou tratado pactuado sejam posteriormente examinados pelo Supremo Tribunal Federal, no que cinge à sua constitucionalidade.

## Referências

Carvalho, A. T. de, (2009). *Curso de teoria geral do direito: o construtivismo lógico semântico*. Tese (Doutorado em Filosofia do Direito) - Pontifícia Universidade de São Paulo, São Paulo, , Disponível em: <https://sapientia.pucsp.br/handle/handle/8649>, Acesso em 25 jan. 2018

Carvalho, P. de B. (2011). *Curso de direito tributário*, 23. ed, São Paulo, Saraiva.

\_\_\_\_\_. (2015) *Direito tributário: linguagem e método*, 6. Ed, São Paulo, Noeses.

Moura, F. A. S. de (2007), *Lei complementar e normas gerais em matéria tributária*, Tese (Mestrado em Direito Tributário) - Pontifícia Universidade de São Paulo, São Paulo, Disponível em: <https://sapientia.pucsp.br/handle/handle/7643> Acesso em: 16 jan. 2018.

Paulsen, L. (2017), *Curso de direito tributário completo*, 8. ed. São Paulo, Saraiva.

Pincelli, E. P. (2005). Sobre a relação entre os tratados internacionais em matéria tributária e o sistema jurídico brasileiro: novas proposições a respeito de um velho problema. *In: Congresso nacional de estudos tributários*, Volume II: Segurança jurídica na tributação e estado de direito, São Paulo, Noeses, p. 673 – 710.