

DIREITO: TEORIA E EXPERIÊNCIA

Estudos em Homenagem a
EROS ROBERTO GRAU
TOMO II

ORGANIZADORES: JOSÉ AUGUSTO FONTOURA COSTA,
JOSÉ MARIA ARRUDA DE ANDRADE e ALEXANDRA MERY HANSEN MATSUO

COLABORADORES

VINICIUS MARQUES DE CARVALHO • CARLOS MIGUEL HERRERA
HERMES MARCELO HUCK • CHARLES JARROSSON • CELSO LAFER
PHILIPPE LEBOULANGER • ERIC LOQUIN • MARIO G. LOSANO • ELISENDA MALARET
IVES GANDRA DA SILVA MARTINS • PEDRO A. BATISTA MARTINS
JUDITH MARTINS-COSTA • GILMAR FERREIRA MENDES
RODRIGO OCTÁVIO BROGLIA MENDES • JOSÉ IGNACIO BOTELHO DE MESQUITA
MICHEL MIAILLE • ERIC MILLARD • JOSÉ LUIS BOLZAN DE MORAIS • VITAL MOREIRA
MARCELO NEVES • ANA MARIA DE OLIVEIRA NUSDEO • FÁBIO NUSDEO
ALESSANDRO OCTAVIANI • FRANCISCO JOSÉ RODRIGUES DE OLIVEIRA NETO
RÉGIS FERNANDES DE OLIVEIRA • MIGUEL REALE JÚNIOR • HORACIO ROITMAN
DIOGO DE SANTANA • WALTER GODOY DOS SANTOS JUNIOR
INGO WOLFGANG SARLET • FERNANDO FACURY SCAFF • LUÍS EDUARDO SCHOUERI
JOSÉ NÉRI DA SILVEIRA • NEWTON SILVEIRA • LENIO LUIZ STRECK
ANDRÉ RAMOS TAVARES • JOSÉ ROGÉRIO CRUZ E TUCCI • GUSTAVO OLIVEIRA VIEIRA
ALBERTO XAVIER • OTAVIO YAZBEK



**ESTUDOS DE
DIREITO TRIBUTÁRIO**

**em Homenagem ao Professor
ROQUE ANTONIO CARRAZZA**

FERNANDA DRUMMOND PARISI

HELENO TAVEIRA TÔRRES

JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO

(Coordenadores)

VOLUME 1

PARTE I – PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

PARTE II – DIREITO TRIBUTÁRIO E DIREITOS FUNDAMENTAIS

PARTE III – COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E CONTRATOS ADMINISTRATIVOS

PARTE IV – NORMAS GERAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

E TEORIA DAS OBRIGAÇÕES

ADILSON DE ABREU DALLARI • ANTÔNIO CARLOS MARCATO

BETINA TREIGER GRUPENMACHER • CÉSAR GARCÍA NOVOA • DOUGLAS KAKAZU KUSHIYAMA

ELIDIE PALMA BIFANO • ESTEVÃO HORVATH • FÁBIO ULHOA COELHO

HELENO TAVEIRA TÔRRES • HUGO DE BRITO MACHADO

HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO • IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO • JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES • LUÍS EDUARDO SCHOUEIRI

MARCELO FIGUEIREDO • MARCOS VINICIUS NEDER • MARIA DE FÁTIMA RIBEIRO

PAULO DE BARRDS CARVALHO • PAULO ROBERTO LYRIO PIMENTA

RANGEL PERRUCCI FIORIN • REGINA HELENA COSTA • RÉGIS FERNANDES DE OLIVEIRA

RENATA ELAINE DA SILVA • ROBERTA DE LIMA ROMANO

SACHA CALMON • FÁCIO LACERDA GAMA • TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JR.

THAÍS HELENA MORANDO • THIAGO TABORDA SIMÕES

WALTER CARLOS CARDOSO HENRIQUE

**MALHEIROS
EDITORES**

ESTUDOS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
em Homenagem ao Professor
ROQUE ANTONIO CARRAZZA

© FERNANDA DRUMMOND PARISI, HELENO TAVEIRA TÖRRES
E JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO (COORDENADORES)

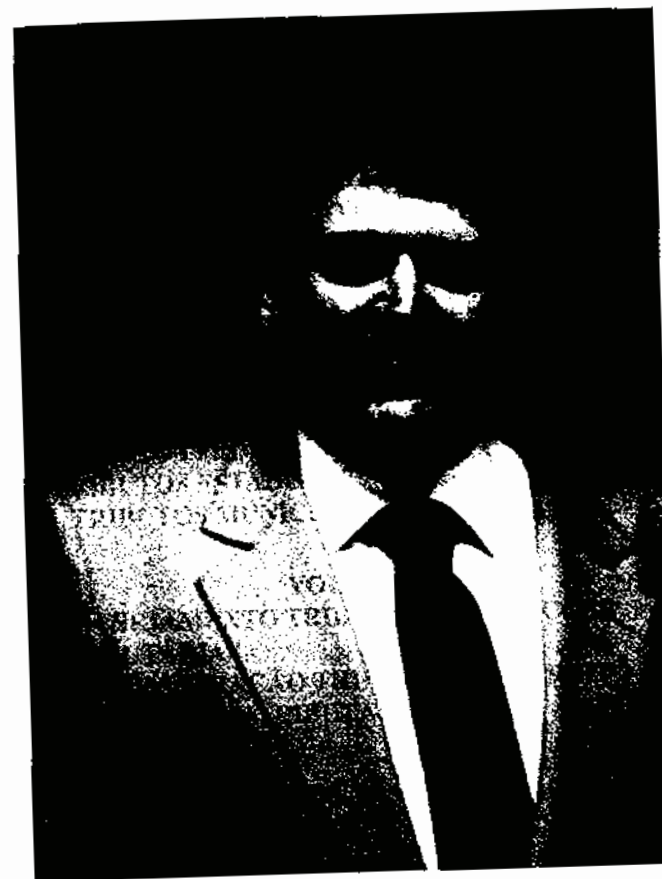
ISBN DA COLEÇÃO: 978-85-392-0234-8
ISBN DO VOLUME 1: 978-85-392-0235-5

Direitos reservados desta edição por
MALHEIROS EDITORES LTDA.
Rua Paes de Araújo, 29, conjunto 171
CEP 04531940 – São Paulo – SP
Tel.: (11) 30787205 – Fax: (11) 31685495
URL: www.malheiroseditores.com.br
email: malheiroseditores@terra.com.br

Composição
Acqua Estúdio Gráfico Ltda.

Capa
Criação: Vânia L. Amato
Arte: PC Editorial Ltda.

Impresso no Brasil
Printed in Brazil
04.2014



ROQUE ANTONIO CARRAZZA

SUMÁRIO – TOMO II

<i>L'Autorité de la Justice Constitutionnelle</i>	827
CARLOS MIGUEL HERRERA	
<i>Sentença Arbitral Estrangeira e os Limites da Ordem Pública</i>	844
HERMES MARCELO HUCK	
<i>Formalisme et Arbitrage</i>	852
CHARLES JARROSSON	
<i>Em torno dos Méritos da Comissão Nacional da Verdade</i>	866
CELSO LAFER	
<i>Tradition et Arbitrage</i>	874
PHILIPPE LÉBOULANGER	
<i>De quelques Manifestations de l'Autonomie de l'Ordre Juridique Sportif International</i>	881
ERIC LOQUIN	
<i>Alla Ricerca della Terza Via: la "Carta del Lavoro" Italiana del 1927 e la "Consolidação" di Getúlio Vargas</i>	902
MARIO G. LOSANO	
<i>La Regulación de los Medios de Comunicación Audiovisual en la Era Digital: los Nuevos Medios de Comunicación Audiovisual, su Impacto en el Marco Legal Europeo y Español</i>	944
ELISENDA MALARET	
<i>Filosofia e Teoria da Constituição</i>	968
IVES GANDRA DA SILVA MARTINS	
<i>Cláusula Compromissória — Questões Pontuais</i>	976
PEDRO A. BATISTA MARTINS	

<i>Cláusulas Gerais: um Ensaio de Qualificação</i>	993
JUDITH MARTINS-COSTA	
<i>Interpretação Constitucional e "Pensamento de Possibilidades"</i>	1022
GILMAR FERREIRA MENDES	
<i>Entre Imanência e Positivção: a Questão dos Princípios e a Argumentação no Direito</i>	1048
RODRIGO OCTÁVIO BROGLIA MENDES	
<i>Do Novo Status da Obrigação de Motivar as Sentenças</i>	1060
JOSÉ IGNACIO BOTELHO DE MESQUITA	
<i>Une République de Gauche? Le Programme du Front de Gauche en 2012 et de son Candidat Jean-Luc Mélanchon</i>	1066
MICHEL MIAILLE	
<i>La Ruse de l'Insuffisance</i>	1082
ERIC MILLARD	
<i>Revisitando a Teoria da Constituição frente a Desterritorialização do Constitucionalismo: Novos Arranjos entre Estado, Constituição e Direitos Humanos</i>	1097
JOSÉ LUIS BOLZAN DE MORAIS e GUSTAVO OLIVEIRA VIEIRA	
<i>Preferências Condicionais: a "Cláusula Social" nos "Sistemas de Preferências Comerciais Generalizadas" (GSP) dos Estados Unidos e da União Europeia</i>	1113
VITAL MOREIRA	
<i>Princípios e Regras: do Juiz Hidra ao Juiz Iolau</i>	1149
MARCELO NEVES	
<i>Políticas Ambientais e Modalidades de Intervenção Estatal. Reabilitando as Técnicas de Direção</i>	1173
ANA MARIA DE OLIVEIRA NUSDEO	
<i>O Público e o Privado na Tutela da Livre Concorrência no Ordenamento Jurídico Brasileiro</i>	1193
FÁBIO NUSDEO	
<i>Atuação do Estado em Relação à Economia dos Seguros Privados: Pensando a partir de Eros Grau</i>	1211
ALESSANDRO OCTAVIANI	

<i>A Estrita Legalidade como Limitador Democrático da Atividade Jurisdicional</i>	1252
FRANCISCO JOSÉ RODRIGUES DE OLIVEIRA NETO	
<i>Requisitos e Competências das Comissões Parlamentares de Inquérito (CPI)</i>	1282
RÉGIS FERNANDES DE OLIVEIRA	
<i>Influência da Mídia no Processo Penal</i>	1312
MIGUEL REALE JÚNIOR	
<i>Las Sociedades</i>	1331
HORACIO ROITMAN	
<i>A Luta, o Jogo e o Direito – A Crítica de Eros Grau à Relação entre Direito e Economia</i>	1341
DIOGO DE SANTANA e VINICIUS MARQUES DE CARVALHO	
<i>A Ordem Econômica na Constituição Federal de 1988, os Direitos Fundamentais e o assim Chamado Mínimo Existencial</i>	1377
INGO WOLFGANG SARLET	
<i>Quem Recebe as Prestações Sociais? Ou Processo Orçamentário, Reserva do Possível e Escolhas Trágicas</i>	1402
FERNANDO FACURY SCAFF	
<i>Imunidade Tributária Recíproca e Cobrança de Tarifas</i>	1421
LUÍS EDUARDO SCHOUERI	
<i>Aspectos da Contribuição da Universidade e do Judiciário na Convivência Democrática</i>	1448
JOSÉ NÉRI DA SILVEIRA	
<i>A Justa Medida do Requisito de Atividade Inventiva para a Concessão de Certas Patentes</i>	1474
NEWTON SILVEIRA e WALTER GODOY DOS SANTOS JUNIOR	
<i>A Alografia do Direito em Tempos de Sentidos Coagulados</i>	1486
LENIO LUIZ STRECK	
<i>Judiciário e Educação: a Propósito das Escolas da Magistratura</i>	1502
ANDRÉ RAMOS TAVARES	

<i>Parâmetros de Eficácia e Critérios de Interpretação do Precedente Judicial</i>	1527
JOSÉ ROGÉRIO CRUZ E TUCCI	
<i>Natureza Autoaplicável do Princípio da Não Discriminação constante do Art. 7º do Tratado de Assunção (Mercosul)</i>	1565
ALBERTO XAVIER	
<i>A Dinâmica do Direito Comercial e o Debate sobre a sua Recodificação</i>	1584
OTAVIO YAZBEK	

L'AUTORITÉ DE LA JUSTICE CONSTITUTIONNELLE

CARLOS MIGUEL HERRERA

1. L'autorité étatique. 2. L'autorité contre-majoritaire. 3. L'autorité sociale.

L'arrivée d'Eros Roberto Grau au Suprême Tribunal Fédéral en 2004 pouvait être lue depuis deux angles différents. Le premier, personnel, comme le couronnement d'une carrière juridique individuel, qui avait permis à Eros de parcourir les différents échelons du métier de juriste (avocat, conseiller juridique, professeur et finalement juge). Le second, comme un signe de la démocratisation des institutions judiciaires, qui allaient jusqu'à accueillir un juriste très engagé depuis des décennies dans la politique de gauche. Ce qui rend les choses complexes dans cette perspective, est sans doute le fait qu'Eros Grau était bien plus qu'un juriste engagé: il était – il est – un excellent juriste. Mais elle peut apparaître plus féconde pour la réflexion que nous tentons ici. Quel meilleur hommage pour un juriste qui se définit toujours comme "marxiste" que de tenter une analyse par le jeu complexe de la structure et le changement.

Tout étudiant sait aujourd'hui que la justice constitutionnelle est née aux Etats-Unis, en 1803, avec le vote du président de la Cour Suprême de Justice Marshall dans le cas "Marbury vs. Madison", avant qu'en 1820 apparaisse en Autriche un nouvel avatar de cette technique sous la forme concentrée d'une cour spécialisée. A une date beaucoup plus récente, la doctrine constitutionnelle française a cherché à systématiser les caractéristiques du contrôle de constitutionnalité sous l'opposition de deux modèles: modèle "américain" (contrôle diffus, incident, concret, *a posteriori*) et modèle "autrichien" (concentré, spécialisé, abstrait, effet *erga omnes*), qui avoisinent désormais dans la plupart des manuels constitutionnels. Cette dichotomie, inaugurée

ROCHA, Valdir (coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. vol. 10. São Paulo, Dialética, 1997-2006.

TAVOLARO, Agostinho. *Estatuto do Contribuinte*. Disponível em www.advogados.tavolaro.com.br.

A LEGALIDADE E O PODER REGULAMENTAR DO ESTADO: ATOS DA ADMINISTRAÇÃO COMO CONDIÇÃO PARA APLICAÇÃO DA LEI TRIBUTÁRIA

LUÍS EDUARDO SCHOUERI

1. A legalidade e o poder regulamentar do Estado. 2. O ato da Administração como condição de aplicabilidade da lei tributária: 2.1 O exemplo da lista de "paraísos fiscais" – 2.1.1 A legislação brasileira sobre "paraísos fiscais" e a black list – 2.2 O exemplo da lista de "Bolsas de Mercadorias e Futuros internacionalmente reconhecidas" – 2.3 Atos individuais e concretos: 2.3.1 A Lei Rouanet – 2.3.2 Lei de Incentivo ao Esporte – 2.3.3 Regime Especial de Incentivo ao Desenvolvimento da Infraestrutura/REIDI. 3. Considerações finais.

Tanto no art. 150, I, da CF quanto nos arts. 9º e 97 do CTN encontra-se o princípio da legalidade, a vedar a instituição, a majoração ou a fixação de alíquota e base de cálculo de tributos sem lei que os estabeleça.

Atento ao papel crucial desempenhado pela legalidade tributária em um Estado que se pretenda de Direito, Roque Antonio Carrazza é firme ao asseverar ser esta "o principal instrumento de revelação e garantia da justiça fiscal – além, é claro, de estar profundamente relacionada com a segurança jurídica dos cidadãos".¹

Na tese que lhe rendeu a Livre-Docência pela tradicional Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP), o homenageado já alertava que "cada ato concreto do Fisco, que impor-

1. Roque Antonio Carrazza, *Imposto sobre a Renda (Perfil Constitucional e Temas Específicos)*, 3ª ed., São Paulo, Malheiros Editores, 2009, p. 165.

te a exigência de um tributo”, deve ser “rigorosamente autorizado por uma lei”, não se permitindo que a atuação do Fisco meramente “rime com uma lei material (simples preeminência de lei)”.² Ensinava, assim, que a atividade tipicamente administrativa, de incumbência da Fazenda Pública, “deve vir disciplinada numa lei ordinária, que minudencie os casos e o modo como deve ser aplicada”, sendo imprescindível que “todos os elementos essenciais do tributo devem ser erigidos pela lei”.³

Se a relevância de sua postura parece clara, a lição que nos traz o Catedrático da PUC/SP revela-se especialmente valiosa à luz do cenário a que atualmente se assiste. Enquanto o Poder Executivo, superado o acalorado debate sobre a possibilidade de medidas provisórias versarem sobre matéria tributária, se vale de tais instrumentos – sem qualquer consideração aparente sobre os requisitos de relevância e urgência que lhe são fixados pela Constituição Federal – para ganhar ares de proeminência na propositura de leis tributárias, o próprio Poder Legislativo parece ter aberto mão de seu dever de tratar da matéria tributária.

Como já noticiado em outra oportunidade,⁴ é preocupante, por exemplo, com a edição da Lei 10.865/2004, que condicionou a concessão e a possibilidade de gozo do benefício da redução a zero das alíquotas de PIS e COFINS incidentes sobre a importação de determinados produtos, a regulamentação expedida ao alvitre do Poder Executivo. A Constituição Federal não prevê tal delegação. Ao outorgar ao Poder Executivo o poder para definir o alcance da tributação, ofende o Poder Legislativo o princípio da separação de Poderes, levando, de modo suave, à perda da liberdade e da segurança jurídica que o princípio da legalidade assegura ao contribuinte.

Com efeito, em matéria tributária o princípio da legalidade é anterior ao próprio Estado de Direito, constituindo corolário do direito de concordar com a tributação e controlar o modo como os recursos arrecadados são empregados (*no taxation without representation*).

2. Roque Antonio Carrazza, *Princípios Constitucionais Tributários e Competência Tributária*, São Paulo, Ed. RT, 1986, p. 101.

3. Idem, *ibidem*.

4. Luís Eduardo Schoueri, “A suave perda da liberdade”, *Revista Direito Tributário Atual* 18, São Paulo, IBDT/Dialética, 2004.

Surge aqui a ideia de autotributação: o povo, por meio de seus representantes, determina qual a sua cota de sacrifício.⁵ Não é dado ao Poder Legislativo, assim, deixar para o Executivo a tarefa de completar seu trabalho. A legalidade apresenta dentre suas feições a da estrita legalidade, impedindo que a lei deixe ao critério da Administração a decisão sobre qualquer dos aspectos necessários à configuração da hipótese tributária.

Isso não significa, entretanto, que não possa o legislador prever a existência de atos administrativos como condição para o surgimento da obrigação tributária. A hipótese tributária pode incluir, assim, a manifestação da Administração.

A distinção pode ser tênue, mas merece atenção, à vista da legalidade. Uma coisa é o papel do Poder Executivo na criação do tributo (ou na definição de sua hipótese), que é reservado ao legislador, sem qualquer delegação. Outra situação é o legislador, ao descrever a hipótese tributária, incluir atos da Administração. Estes já não aparecem, neste caso, em sua função normativa, mas como meros fatos jurídicos, que, em conjunto com outros tantos fatos previstos na hipótese, dão por concretizado o fato jurídico tributário.

Há que considerar, por fim, situação mais delicada: aquela em que o legislador descreve uma hipótese que somente pode ser concretizada se a Administração se pronunciar, dando condições para que se aplique a lei.

Noutras palavras: se, por um lado, não parece haver dúvidas de que ao princípio da legalidade causa repulsa a delegação, por parte do Poder Legislativo, da prerrogativa de fixar qualquer elemento próprio de um tributo, por outro lado, importa reconhecer circunstâncias em que a lei tributária parece exigir, para ser aplicável, um ato emanado da Administração, seja este em sua feição de fato jurídico, seja como condição de aplicabilidade da lei.

O presente artigo tem por propósito ilustrar tais circunstâncias com o exemplo de alguns casos notórios encontrados na legislação tributária brasileira, não sem antes tocar, ainda que brevemente, no tema dos limites do poder regulamentar do Estado.

5. Cf. Salvatore Bartholini, *Il Principio di Legalità dei Tributi in Materia di Imposte*, Pádua, CEDAM, 1957, pp. 176-177.

1. A legalidade e o poder regulamentar do Estado

Entre os estudiosos do direito administrativo já é antiga a observação de que “não basta remontar-se à separação dos Poderes preconizada por Montesquieu (...) para discriminar as competências do Legislativo e do Executivo e conseqüentemente fixar a distinção entre a lei e o regulamento”.⁶ A faculdade normativa, embora seja, em geral, incumbência primordial do Poder Legislativo, nele não se exaure: boa parte da produção de normas remanesce a cargo do Executivo, que a realiza por meio de regulamentos e outros atos de caráter geral e efeitos externos.

Ao tratar da “produção de normas gerais” Kelsen já indicava, com efeito, a existência de “normas gerais que provêm não do Parlamento, mas de uma autoridade administrativa”; destacava o jurista austríaco não ser incomum que a Constituição de um Estado, conquanto atribuisse a elaboração de tais normas a um “Parlamento eleito pelo povo”, permitisse, de outro lado, “a elaboração mais pormenorizada das leis por meio de normas gerais que são editadas por certos órgãos da Administração”; ou, ainda, que, em circunstâncias excepcionais, possibilitasse ao governo, “no lugar do Parlamento, editar todas as normas gerais necessárias ou apenas certas normas gerais”.⁷

Em verdade, parece que a pretensa separação estanque entre os Poderes, cujas atribuições seriam exclusivas e arranjadas em um sistema de freios e contrapesos, se viu definitivamente abalada com a passagem do Estado Liberal para o Estado Social, seguida do incremento das funções deste Estado, que, então dito “de Bem-Estar”, passou a atuar fortemente sobre o domínio econômico. Diante de suas novas funções, não parecia mais razoável ao Poder Executivo se ver dependente, a cada novo empreendimento a que se lançasse, das complexidades e da demora características do procedimento legislativo; neste contexto, deixou o Legislativo de ser o único Poder a quem cabia editar atos normativos,

6. Carlos Medeiros Silva, “O poder regulamentar e sua extensão”, *RDA* 20/1, 1949. O autor observa que, na prática, “ocorre frequentemente que a lei é omissa sobre aspectos capitais de sua execução. Ora deixa de declinar elementos indispensáveis ou de prover meios adequados aos órgãos incumbidos de aplicá-la; ora silencia quanto à extensão, no tempo e no espaço, de seus beneficiários”.

7. Hans Kelsen, *Teoria Pura do Direito*, São Paulo, Martins Fontes, 1994, p. 255.

conferindo-se tal faculdade também ao Poder Executivo, que passou a exercê-la através dos mais diversos instrumentos, dotados de maior ou menor autonomia em relação à lei.⁸

Assim é que se desenvolveram, no Direito Comparado, dois grandes sistemas a caracterizar o regime jurídico dos atos normativos expedidos pelo Poder Executivo, de cujos traços essenciais os ordenamentos ora se aproximam, ora se distanciam. Fala-se, assim, em um sistema francês, onde se reconhece ao Poder Executivo a faculdade de editar regulamentos gerais e autônomos, bem como em um sistema anglo-saxão, no qual delegações legislativas específicas (*delegated legislation*) acabam por suprir a inexistência de um poder regulamentar geral constitucionalmente assegurado ao Poder Executivo.⁹

Na França, desde que o Parlamento, em face das urgências e necessidades impostas àquele País pela I Guerra Mundial, se viu obrigado a autorizar o Gabinete a baixar decretos com força de lei, tornou-se corriqueira a interferência do Poder Executivo em funções legislativas através da edição irrestrita de decretos-leis, ainda que a Constituição de 1946 tenha buscado impedir o expediente ao dispor, em seu art. 13, que “a Assembleia Nacional vota sozinha a lei. Ela não pode delegar esse direito”.¹⁰ Com a Constituição de 1958 consagrou-se, em definitivo, a separação de campos próprios para a lei e para o regulamento, do que derivou a existência de um poder regulamentar autônomo, facultando ao Poder Executivo editar regras jurídicas inovadoras e em cujo domínio o Parlamento não é autorizado a se imiscuir. Estabeleceu-se, assim, um “princípio de reserva regulamentar”, permitindo aos regulamentos expedidos pelo Governo, à semelhança da lei editada pelo Parlamento, inovarem no ordenamento jurídico, criando, modificando ou extinguindo direitos e deveres nas matérias que lhes foram reservadas pela Constituição.¹¹

8. Cf. Maria Sylvania Zanella Di Pietro, *Discrecionariiedade Administrativa na Constituição de 1988*, São Paulo, Atlas, 1991, p. 22.

9. Cf. Eduardo García de Enterría e Tomás-Ramón Fernández, *Curso de Direito Administrativo*, São Paulo, Ed. RT, 1991, p. 200.

10. Cf. Manoel Gonçalves Ferreira Filho, *Do Processo Legislativo*, São Paulo, Saraiva, 2002, pp. 172-173.

11. Cf. Ricardo de Barros Leonel, “Limites do poder regulamentar”, in Maria Sylvania Zanella Di Pietro, *Direito Regulatório – Temas Polêmicos*, Belo Horizonte, Fórum, 2003, p. 539.

O contraste com o cenário encontrado no ordenamento constitucional brasileiro não poderia ser mais evidente. Já esclarece o homenageado, a este respeito, a medida dada pela Constituição Federal à relação entre a legalidade, própria do Estado de Direito, e o poder regulamentar atribuído ao Estado, quando afirma que “a lei é o fundamento da faculdade regulamentar. (...)”.¹² Por conseguinte, os regulamentos no ordenamento jurídico brasileiro “sujeitam-se inteiramente ao princípio da legalidade, e, bem por isso, devem limitar-se a prover a fiel execução das leis a que se referem (...)”.¹³

Conferem-se ao poder regulamentar, pois, limites derivados do direito positivo; a regulamentação deve observar os preceitos constitucionais e a legislação em geral, por lhes ser inferior. Da garantia constitucional de que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei” extrai-se que não cabe ao Poder Executivo limitar, mediante exercício de sua faculdade regulamentar autônoma, o exercício desta ou daquela liberdade. Decorre, em imediato, do texto constitucional que à Administração não compete, por mero ato que lhe seja próprio, “conceder direitos de qualquer espécie, criar obrigações ou impor vedações aos administrados”.¹⁴

Efetivamente, far-se-ia letra morta o art. 5º, II, da CF caso se entendesse que o administrado está obrigado a fazer ou deixar de fazer algo também em virtude exclusiva de regulamento. Vale lembrar, neste ponto, o entendimento de Pontes de Miranda, que há muito já assinalava que “onde se estabelecem, alteram ou extinguem direitos não há regulamentos – há abuso de poder regulamentar, invasão da competência do Poder Legislativo”.¹⁵ Pensar de outro modo levaria ao que Celso Antônio Bandeira de Mello refere por “delegação disfarçada”, que, em flagrante inconstitucionalidade, toma lugar sempre que a lei pretender

12. Roque Antonio Carrazza, *Princípios Constitucionais Tributários e Competência Tributária*, cit., p. 121, e *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 29ª ed., São Paulo, Malheiros Editores, 2013, p. 400.

13. Roque Antonio Carrazza, *Imposto sobre a Renda (Perfil Constitucional e Temas Específicos)*, cit., 3ª ed., p. 382.

14. Maria Sylvia Zanella Di Pietro, *Direito Administrativo*, São Paulo, Atlas, 2004, p. 68.

15. Pontes de Miranda, *Comentários à Constituição de 1967*, t. III, São Paulo, Ed. RT, 1967, p. 311.

transferir ao Executivo o poder de ditar, por si, as condições ou meios que permitem restringir um direito”.¹⁶

Os limites do poder regulamentar que é dado pela Constituição Federal ao Poder Executivo encontram-se definidos nos incisos IV e VI do art. 84, onde se estabelece a competência (privativa) do Presidente da República para “sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução” e dispor sobre a “organização e funcionamento da Administração Federal, quando não implicar aumento de despesa nem criação ou extinção de órgãos públicos” e “extinção de funções ou cargos públicos, quando vagos”.

Reconhecem-se, aí, o “regulamento de execução” e o “regulamento de organização”, sem qualquer semelhança com o regulamento dito autônomo, que pode ser encontrado no Direito Comparado; o art. 84 faz da faculdade regulamentar, assim, um poder limitado, cujos “limites naturais situam-se na fronteira da competência executiva e administrativa, (...)”.¹⁷

Cristalizou-se, então, na doutrina o entendimento de que os atos do Poder Executivo não podem trazer ao ordenamento jurídico qualquer inovação que não encontre fundamento na lei; isto é: os limites do poder regulamentar derivam dos parâmetros dados pelo legislador. É o que se vê em Oswaldo Aranha Bandeira de Mello, para quem a diferença entre a lei e o regulamento está em que “a lei inova originariamente na ordem jurídica, enquanto o regulamento não a altera”, podendo-se afirmar, portanto, que “o regulamento é um ato menos geral e abstrato que a lei, e, assim, corresponde à sua imediata execução”.¹⁸

Esse entendimento pacificou-se na doutrina, como se vê no entendimento de Geraldo Ataliba, segundo o qual o regulamento adapta e ordena o aparelho administrativo, buscando “a criação de condições para a fiel execução da lei”;¹⁹ ou de Hely Lopes Meirelles, quando este

16. Celso Antônio Bandeira de Mello, *Curso de Direito Administrativo*, 30ª ed., São Paulo, Malheiros Editores, 2013, p. 360.

17. José Afonso da Silva, *Curso de Direito Constitucional Positivo*, 36ª ed., São Paulo, Malheiros Editores, 2013, p. 428.

18. Oswaldo Aranha Bandeira de Mello, *Princípios Gerais de Direito Administrativo*, 3ª ed., 2ª tir., vol. I, São Paulo, Malheiros Editores, 2010, p. 374.

19. Geraldo Ataliba, “Decreto regulamentar no sistema brasileiro”, *RDA* 97/21, 1969, p. 33.

assevera que “o regulamento é um complemento da lei naquilo que não é privativo da lei”.²⁰ O regulamento deve guardar, enfim, plena fidelidade em relação à lei, pondo-a em execução nos limites fixados pelo legislador.²¹ Tamanha é a fidelidade esperada, que levou Pontes de Miranda a afirmar que “regulamentar é mais difícil do que fazer a própria lei”,²² dado exigir do regulador pleno conhecimento do alcance da legislação e do ramo do Direito a que se refere – o que nem sempre seria exigido do próprio legislador.

Esses limites, apresentados, em termos teóricos, como absolutos e indiscutíveis, acabam por descurar, entretanto, da possibilidade de os regulamentos trazerem alguma inovação no ordenamento jurídico, conquanto lastreada em lei. Assiste razão, assim, a Fernando Dias Menezes de Almeida quando, reconhecendo “um quê de inovação no ordenamento jurídico” ao poder regulamentar, bem considera que “fosse o regulamento simples repetição da lei, seria inútil”.²³

Tal o que ocorre com leis que, conquanto supostamente exauram os temas a que digam respeito, preveem a necessidade de regulamentação para sua devida execução. É natural, aqui, que o regulamento, enquanto ato geral e abstrato, assuma o sentido material de uma lei,²⁴ criando aos envolvidos direitos e obrigações antes inexistentes, para que se leve a cabo a “fiel execução” do comando legal, a quem permanece formalmente inferior. De outra forma a lei dificilmente restaria fielmente executada.

Trata-se, em suma, de normas com eficácia dita “limitada”, em que há a necessidade de outras normas para a produção de efeitos. Vale

20. Hely Lopes Meirelles, *Direito Administrativo Brasileiro*, 39ª ed., São Paulo, Malheiros Editores, 2013, p. 137.

21. Francisco Clementino de San Tiago Dantas, “Poder regulamentar das autarquias”, in *Problemas de Direito Positivo: Estudos e Pareceres*, Rio de Janeiro, Forense, 1953, p. 209.

22. Pontes de Miranda, *Comentários à Constituição de 1967*, cit., t. III, p. 311.

23. Fernando Dias Menezes de Almeida, “Atos administrativos normativos: algumas questões”, in Odete Medauar e Vitor Rhein Schirato (orgs.), *Os Caminhos do Ato Administrativo*, São Paulo, Ed. RT, 2011, pp. 219-236.

24. É Kelsen quem contrapõe a lei em sentido material à lei em sentido formal. Enquanto a primeira “compreende toda norma jurídica geral”, proveniente tanto de um Parlamento quanto de uma autoridade administrativa, a segunda restringe-se àquela “emitida pelo Parlamento e – de conformidade com as determinações típicas da maioria das Constituições – publicada por determinada maneira (...)” (Hans Kelsen, *Teoria Pura do Direito*, cit., p. 255).

lembrar, neste ponto, a lição de Tércio Sampaio Ferraz Jr. segundo a qual uma norma válida pode já ter sua vigência iniciada sem que, contudo, seja dotada de eficácia. Ou seja: uma norma jurídica já pertencente ao ordenamento jurídico pode não estar dotada de capacidade de produzir efeitos.²⁵

Se a concretização da função eficaz pode ser imediata, sem que se faça necessária a superveniência de regulamento, dizendo-se que a eficácia é plena, é também cediço que esta pode ser contida (a qual pode ser restringida, sendo plena enquanto não sobrevier a restrição), bem como a limitada, em que há a necessidade de outras normas para a produção de efeitos.²⁶ Não por outra razão, a doutrina de direito público classifica as normas jurídicas em autoexecutáveis (ou autoaplicáveis) e não autoexecutáveis (não autoaplicáveis). As primeiras seriam desde logo aplicáveis, porque revestidas de plena eficácia jurídica, regulando diretamente as matérias, situações ou comportamentos de que cogitam; enquanto as últimas pediriam a edição de outras normas.²⁷ Evidente, aqui, o papel do regulamento.

Daí a pergunta: como fica o campo tributário? Também aqui há espaço para leis não autoexecutáveis, isto é, para leis que dependam de atos do Poder Executivo? Seria a legalidade tributária de tão modo estrita, a impedir tal circunstância?

Conquanto das lições do homenageado se extraia que os contornos do ato regulamentar encontram limites no quanto disposto pela lei, não parece errôneo admitir àquele o condão de inovar a ordem jurídica, respeitados os termos do tratamento dado à matéria pela lei. É dizer, ainda com Fernando Dias Menezes de Almeida, que o que “importa verificar, portanto, é se a tomada de decisão política que implica a criação de obrigações e direitos está presente na lei, em termos de seus contornos

25. Tércio Sampaio Ferraz Jr., *Introdução ao Estudo do Direito*, 3ª ed., São Paulo, Atlas, 2001, pp. 194-195.

26. Cf. Tércio Sampaio Ferraz Jr., *Introdução ao Estudo do Direito*, 3ª ed., São Paulo, Atlas, 2001, p. 197.

27. A doutrina brasileira acerca do tema, inaugurada por Ruy Barbosa, baseia-se nos ensinamentos da doutrina e da jurisprudência norte-americanas, as quais elaboraram classificação das normas constitucionais em *self-executing* (ou *self-enforcing, self-acting*) e *not self-executing* (ou *not self-enforcing, not self-acting*). Neste sentido, cf. José Afonso da Silva, *Aplicabilidade das Normas Constitucionais*, 8ª ed., São Paulo, Malheiros Editores, 2012, pp. 73-74.

essenciais”.²⁸ Trazendo para a matéria tributária, haverá que assegurar que todos os elementos que conformam a regra-matriz estejam previstos pela lei. Este será o limite, aferido em concreto, para o poder regulamentar, permanecendo incólumes os traços que lhe são postos pela Constituição Federal: é sempre na lei que a regra-matriz é esquadrihada, sem que um de seus elementos seja definido pelo Poder Executivo.

Atribuir ao regulamento o papel de reles mímico do quanto disposto em lei por óbvio lhe negaria os meios de cumprir a função que lhe é atribuída pela Constituição Federal – prover à “fiel execução” da lei –, tomando o ato despiciendo e a lei, porventura, inaplicável.

Para que a questão não fique em termos abstratos, é ilustrativo o caso da listagem, pela Administração Tributária, das jurisdições tidas por “País ou dependência com tributação favorecida” e dos regimes considerados “regime fiscal privilegiado”, de que falam os arts. 24 e 24-A da Lei 9.430/1996, bem como das “Bolsas de Valores internacionalmente reconhecidas”, próprias para a aplicação de determinados métodos para o cálculo dos preços de transferência. São interessantes exemplos de circunstâncias em que o ato normativo da Administração se revela imprescindível para a aplicação da legislação correspondente.

Noutros casos, entretanto, já não há que se falar em condição de eficácia: a lei não pede a edição de ato administrativo, e este surge apenas para apresentar a posição da Administração (*rectius*: sua interpretação) acerca da matéria. Em tais casos a regulamentação da lei não é dotada de utilidade prática em relação ao plano de eficácia desta. Ou seja: o regulamento não pode estar além ou aquém da lei, hipóteses nas quais seria írito. Trata-se, enfim, de casos onde a função eficaz da lei é imediata.

2. O ato da Administração como condição de aplicabilidade da lei tributária

2.1 O exemplo da lista de “paraísos fiscais”

É expediente comum na prática internacional a listagem, pelas autoridades fiscais, de jurisdições tidas por “paraísos fiscais” com o

28. Fernando Dias Menezes de Almeida, “Atos administrativos normativos: algumas questões”, cit., in Odete Medauar e Vitor Rhein Schirato (orgs.), *Os Caminhos do Ato Administrativo*, pp. 219-236.

propósito de se racionalizar a aplicação da disciplina tributária prevista na legislação doméstica de cada Estado às transações realizadas com residentes em tais localidades. Trata-se, na dicção de Arnold e Dibout, do “sistema de listas”, largamente utilizado no Direito Comparado, em oposição aos chamados “critérios objetivos”, onde a caracterização de uma jurisdição como de baixa tributação toma por base critérios fiscais (tais como a comparação de cargas tributárias ou alíquotas aplicáveis) ou não fiscais (e.g., ausência de acordos de bitributação ou de *disclosure* de informações societárias) a serem verificados à luz de cada caso.²⁹

Por se tratar, no mais das vezes, de Países cuja carga tributária, por ser baixa ou, mesmo, inexistente, oferece amplas oportunidades de economia fiscal, é usual que a presença de determinada jurisdição nas referidas listas enseje maior retenção de imposto na fonte, aplicação de regras de CFC (*Controlled Foreign Corporation*) ou *thin capitalization*, entre outros efeitos fiscais.³⁰ Correspondem tais listas ao que se conhece no jargão internacional por *black lists*.

Nota-se, a este respeito, a experiência da Espanha, onde o *Real Decreto* 1.080/1991 apresenta as jurisdições consideradas como “paraísos fiscais” nos termos da legislação daquele País. Conforme relata Jiménez, se a subsidiária de uma empresa espanhola residir em jurisdição ali listada, os dividendos remetidos à matriz não farão jus à *participation exemption* vigente na Espanha; caso o País listado celebre um acordo para evitar a bitributação ou para a troca de informações fiscais com a Espanha, poderá ser retirado da *black list*.³¹

29. Cf. Brian J. Arnold e Patrick Dibout, “General report”, *Cahiers de Droit Fiscal International – Limits on the Use of Low-Tax Regimes by Multinational Businesses: Current Measures and Emerging Trends* LXXXVI b, Hague, International Fiscal Association, 2001.

30. A este respeito, Huck lembra que foi apenas a partir da década de 80 do século passado que os Países, sentindo suas receitas serem abaladas, passaram a editar legislação destinada a combater planejamentos tributários a partir de “paraísos fiscais”, impondo “custos e restrições aos contribuintes locais que transferissem operações, rendas ou recursos para tais Países” (Hermes Marcelo Huck, *Evasão e Elisão – Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário*, São Paulo, Saraiva, 1997, p. 283).

31. Adolfo J. Martín Jiménez, “Spain’s holding company regime”. *Bulletin for International Taxation* março/2005, Amsterdã, IBFD, p. 103.

Em Portugal assinalam Câmara e Fernandes estar caracterizada uma “relação especial” – necessária para a aplicação das regras de *thin capitalization* –, nos termos do art. 58º, n. 4, do Código do Imposto sobre Rendimentos das Pessoas Colectivas quando se tratar de transacção com residente em jurisdição listada como regime tributário privilegiado em decreto baixado pelo Ministro da Fazenda.³²

Na Itália, o *Decreto Ministeriale del 21.11.2001* lista Países e territórios cujo regime fiscal, por ser considerado “privilegiado” (*regime fiscale privilegiato*), enseja a aplicação das regras de CFC, que, nos termos do art. 127-*bis* do Regulamento do Imposto de Renda italiano, estabelece a atribuição automática do lucro obtido pela controlada no Exterior à controladora na Itália, na proporção da participação detida pela última.³³

No mesmo sentido, noticia Zielke que a aplicação das regras CFC norueguesas tomam por base *black list* que, editada em bases anuais, apresenta as jurisdições consideradas como de baixa carga tributária.³⁴ Informa Honjo que no Japão a *black list* também foi o instrumento utilizado para identificar as jurisdições de baixa tributação que levariam à aplicação das regras CFC até 1992, quando a legislação a abandonou e passou a se fiar em critério (ter pelo menos 25% da renda tributada) a ser aferido casuisticamente.³⁵

Em matéria de preços de transferência pode ser citado o *Decreto Reglamentario 1.037/2000* na Argentina, que apresenta as jurisdições com tributação baixa ou inexistente, que dão azo à aplicação das regras de preços de transferência ainda que inexistente qualquer vínculo entre as partes envolvidas; assim como no caso espanhol, o País poderá ser

32. Francisco de Souza da Câmara e José Almeida Fernandes, “Thin capitalization rules”, *International Transfer Pricing Journal* março-abril/2007, Amsterdã, IBFD, p. 120.

33. Massimiliano Gazzo, “Italy’s CFC legislation implemented and participation exemption extended”, *Bulletin for International Taxation* fevereiro/2002, Amsterdã, IBFD, pp. 77-78.

34. Rainer Zilke, “Scandinavian countries as European holding company locations – Denmark, Finland, Norway and Sweden compared”, *Bulletin for International Taxation* dezembro/2012, Amsterdã, IBFD, p. 666.

35. Tasuku Honjo, “Trends in tax avoidance provisions and doctrines in Japan”, *Bulletin for International Taxation* setembro-outubro/2007, Amsterdã, IBFD, p. 434.

excluído da lista caso celebre tratado com a Argentina visando ao intercâmbio de informações tributárias.³⁶

2.1.1 A legislação brasileira sobre “paraísos fiscais” e a black list

No lugar de simplesmente arrolar listas de Países que levariam a maior rigor na aplicação de normas de *transfer pricing* e outros casos igualmente problemáticos, como legislação CFC e *thin capitalization*, a lei brasileira optou pela adoção de determinados critérios para verificar a existência de um “paraíso fiscal” ou de um regime fiscal privilegiado.

O “paraíso fiscal” aparece no art. 24 da Lei 9.430/1996 como o País que não tributa a renda ou que a tributa a alíquota máxima inferior a 20% e cuja legislação não permite o acesso a informações relativas à composição societária de pessoas jurídicas, à sua titularidade ou à identificação do beneficiário efetivo de rendimentos atribuídos a não residentes.

Já, o art. 24-A da Lei 9.430/1996 traz como critério para a identificação de um “regime fiscal privilegiado” o preenchimento de ao menos um dentre os seguintes requisitos: não tributar a renda ou a tributar à alíquota máxima inferior a 20%; conceder vantagem de natureza fiscal a pessoa física ou jurídica não residente sem exigência de realização de atividade econômica substantiva no País ou dependência, ou condicionada ao não exercício de atividade econômica substantiva; não tributar os rendimentos auferidos fora de seu território, ou o fazer em alíquota máxima inferior a 20%; ou não permitir o acesso a informações relativas a composição societária, titularidade de bens ou direitos ou operações econômicas realizadas.

Quando se contrapõe a experiência internacional, baseada no sistema de listas, ao texto legal brasileiro, surge, de imediato, o questionamento quanto ao acerto do legislador, já que os critérios ali previstos, por exigirem conhecimento de legislações estrangeiras, facilmente se revelariam de difícil aplicação, acarretando insegurança jurídica.

Possivelmente prevendo tal circunstância, houve por bem a Administração Tributária baixar, em fins de 1999, a Instrução Normativa

36. Cf. Cecilia Goldemberg, “Transfer pricing in Argentina”, *Bulletin for International Taxation* agosto-setembro/2005, Amsterdã, IBFD, p. 388.

164, apresentando lista “Países ou dependências que não tributam a renda ou que a tributam a alíquota inferior a 20%”, logo ampliada pela Instrução Normativa 68/2000. Nova relação de jurisdições foi apresentada pela Instrução Normativa 33/2001, que revogou as duas normas anteriores. Esta, por sua vez, foi substituída pela Instrução Normativa 188/2002, que, já levando em consideração o disposto no art. 4º da Lei 10.451/2002, relacionou não só os “Países ou dependências que não tributam a renda ou que a tributam a alíquota inferior a 20%”, mas também aqueles “cuja legislação interna oponha sigilo relativo à composição societária de pessoas jurídicas ou à sua titularidade”. Por fim, editou-se, em junho/2010, a Instrução Normativa 1.037, que, revogando a anterior, apresenta a atual relação de Países com baixa carga tributária ou que não permitem *disclosure* de informações societárias, assim como aqueles tidos por “regimes fiscais privilegiados” à luz do art. 24-A da Lei 9.430/1996, ali incluído pela Lei 11.727/2008.

A regulamentação da matéria através das referidas listas editadas pelo Fisco desperta inquietação. Inexiste na lei qualquer referência sobre o expediente. O texto das normas acima revela que a Administração Tributária entende exaustivas as listas. Essa indicação tem relevância prática, já que, à luz do parágrafo único do art. 100 do CTN, permite crer que não haverá punição ao contribuinte que se fiar em tais listas.

O tema, entretanto, exige maior atenção quando se passa a indagar se seria possível que a Administração revisse seu entendimento, editando nova lista, com efeitos retroativos. Haveria imposto a recolher retroativamente? A questão traz repercussões relevantes. Basta ver, neste sentido, o caso da Suíça, que, conquanto originalmente listada no inciso LVIII do art. 1º da Instrução Normativa 1.037/2010, teve os efeitos de sua inclusão na *black list* brasileira suspensos pelo Ato Declaratório Executivo RFB-11/2010, em razão de pedido de revisão apresentado pelo Governo Suíço. Poderia a Suíça, posto que ausente da lista, ser considerada pelas autoridades fiscais um “paraíso fiscal”? Seria razoável sustentar que o eventual retorno do referido País à *black list*, por majorar tributos (já que implicaria, entre outros efeitos, a sujeição de transações realizadas com o País às regras de preços de transferência), apenas teria efeitos no exercício seguinte, em razão do princípio constitucional da anterioridade?

Na doutrina há quem conclua pelo caráter exemplificativo da *black list*. É o que se vê, por exemplo, no raciocínio de Ana Cláudia Utumi, para quem não se pode atribuir à lista “natureza de taxatividade, eis que quem em essência um ato administrativo, plenamente vinculado aos ditames da lei”.³⁷

Já, Alberto Xavier vê na *black list* brasileira uma “enumeração taxativa”.³⁸ Reconhecendo ser esta “a praxe internacionalmente adotada pela grande generalidade dos Países”, o referido autor assevera que ofenderia “os princípios da proporcionalidade, da razoabilidade e da proteção da confiança colocar sobre os ombros do contribuinte o fardo da prova de leis estrangeiras, estendendo a estas a presunção de pleno conhecimento que os ordenamentos jurídicos estabelecem em relação às leis nacionais”.³⁹ Posição semelhante é partilhada por Marco Aurélio Greco e Sérgio André Rocha, os quais entendem ser a taxatividade da lista “a melhor posição”, uma vez que atenderia aos reclames dos princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança legítima do contribuinte, bem como da praticidade, “na medida em que a ausência da lista inviabilizaria a aplicação de tais regras pelos contribuintes e pelos próprios auditores fiscais, por faltar a identificação concreta dos casos nos quais se aplicaria”.⁴⁰⁻⁴¹

Nas ocasiões em que se manifestaram sobre o tema as autoridades fiscais levaram a crer que a presença do País na *black list* é tida por

37. Ana Cláudia Akie Utumi, “Países com tributação favorecida no Direito Brasileiro”, in Heleno Taveira Tôres (coord.), *Direito Tributário Internacional Aplicado*, São Paulo, Quartier Latin, 2003, p. 236.

38. Alberto Xavier, *Direito Tributário Internacional do Brasil*, Rio de Janeiro, Forense, 2005, p. 332.

39. Alberto Xavier, Roberto Duque Estrada e Renata Emery, “Países com tributação favorecida e regimes fiscais privilegiados”, *Revista Dialética de Direito Tributário* 168/9-10, São Paulo, Dialética, 2009.

40. Marco Aurélio Greco, Sérgio André Rocha e outros, *Manual de Direito Tributário Internacional*, São Paulo, Dialética, 2012, p. 373.

41. Também entendendo pelo caráter taxativo da lista: Renato Vilela Faria, “Conceitos de ‘paraísos fiscais’ e as hipóteses de retenção na fonte”, *Revista de Direito Tributário Internacional* 16, São Paulo, Quartier Latin, 2009; Simone Dias Musa, “A normatização das operações com jurisdições com tributação favorecida e regimes fiscais privilegiados – Uma evolução da legislação tributária brasileira”, in Roberto Quiroga Mosquera, *O Direito Tributário e o Mercado de Capitais*, vol. 2, São Paulo, Dialética, 2010.

condição necessária para a aplicação do tratamento tributário correspondente.⁴² Neste sentido pode-se citar a Decisão 143, de 12.6.2000, nos termos da qual “consideram-se Países ou dependências com tributação favorecida apenas aqueles listados na Instrução Normativa SRF n. 164, de 23.12.1999”.⁴³

Parece acertado o entendimento pelo caráter exaustivo da *black list* editada pelas autoridades fiscais. É dizer: transações com Países que não estejam presentes na lista não poderiam ser submetidas ao tratamento fiscal conferido aos “paraísos fiscais”, do mesmo modo que a eventual inclusão de determinada jurisdição não reclamaria a observância do princípio da anterioridade.

Tal conclusão passa pelo conteúdo do art. 3º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, segundo o qual “ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece”. O dispositivo consubstancia máxima já encontrada no Direito antigo (*ignorantia juris neminem excusat*), que, lastreando-se em imperativo de interesse social, tem por objetivo óbvio afastar a insegurança e o caos que reinariam caso a eficácia da lei estivesse condicionada à ciência de seu conteúdo por parte dos destinatários do comando legal.⁴⁴ Nas palavras de Tércio Sampaio Ferraz Jr., o dispositivo “neutralizaria” a ignorância, no sentido de “fazer com que ela não seja levada em conta, inobstante possa existir”.⁴⁵

Conquanto a ninguém seja dado desconhecer a legislação brasileira, forçoso reconhecer que o mesmo não pode ser afirmado em relação ao Direito estrangeiro. Efetivamente, o art. 14 da mesma Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro reconhece não ser dever funcional do magistrado ter ciência de norma alienígena, facultando-lhe exigir

42. É o que reconhece Luiz Felipe Ferraz, para quem, embora a legislação não necessitasse de regulamentação, a lista acabou sendo “tida como taxativa”, de modo a aliviar “a incerteza dos contribuintes” (“A ampliação do conceito de ‘paraíso fiscal’ – Lei 11.727”, *Revista de Direito Tributário Internacional* 10/161, São Paulo, Quartier Latin, 2008).

43. Também pelo caráter exaustivo da lista é a Decisão 49, de 1.3.2000, a Solução de Consulta 136, de 29.8.2002.

44. Cf. Maria Helena Diniz, *Lei de Introdução ao Código Civil Interpretada*, São Paulo, Saraiva, 2002, p. 86.

45. Tércio Sampaio Ferraz Jr., *Introdução ao Estudo do Direito*, São Paulo, Atlas, 1989, p. 210.

das partes, em caso de desconhecimento do Direito estrangeiro, a prova de seu texto e vigência.

Ora, se o ordenamento sequer exige do Poder Judiciário o conhecimento da legislação estrangeira, tanto mais irrazoável exigi-lo dos contribuintes. É neste ponto que se compreende a função da *black list* enquanto verdadeira condição de aplicabilidade da lei.

Na ausência da lista não há como exigir o cumprimento do mandamento legal por parte do contribuinte; este, além de possivelmente não dispor de meios materiais para tanto, não pode ser constrangido a ter ciência dos ordenamentos estrangeiros que permitiriam a qualificação da respectiva jurisdição como País com tributação favorecida ou regime fiscal privilegiado. É a lista que, ao apresentar, tanto aos contribuintes quanto aos próprios agentes fazendários, a relação de jurisdições que atendem aos requisitos da legislação brasileira, torna possível a aplicação da lei.

Ausente determinado País da lista, não há como pretender aplicar o comando legal; sustentar o contrário implica exigir do contribuinte conhecimento do Direito estrangeiro – o que, consoante se referiu, não é tolerado pelo ordenamento. Importa reconhecer, assim, o caráter taxativo de seu conteúdo.

É importante rechaçar o argumento de que, ao se aceitar a taxatividade da lista, estar-se-ia admitindo que seria a norma administrativa (que cria a lista) o instrumento pelo qual estaria sendo criada ou reduzida a obrigação tributária. Não é o caso. A hipótese tributária surge do texto legal; o que ocorre é que uma das condições de aplicabilidade da norma legal – o conhecimento da legislação estrangeira – depende do ato administrativo. A lista, conforme se viu, apenas dá condições de aplicabilidade à legislação. Sem ela não há eficácia possível para a lei.

Não se extrapolam, ademais, os limites do poder regulamentar da Administração. Com efeito, o critério para a caracterização de um País ou jurisdição como de tributação favorecida ou um regime tributário privilegiado é matéria de lei. À Administração Pública cabe apenas concretizar aquele critério, reconhecendo-o presente em determinado caso e tornando pública a informação, de modo a que os contribuintes possam cumprir o mandamento da lei.

Se a Administração Pública enquadra País ou jurisdição que não atende aos requisitos da lei, o ato administrativo deve ser questionado e

anulado, inclusive pelo Judiciário, dada a ilegalidade. Se determinado País ou jurisdição não é incluído na lista, por outro lado, pode-se, inclusive por meio do Judiciário, exigir o enquadramento. Mas mais uma vez tem-se o mesmo raciocínio: o que o Judiciário fará será determinar a inclusão na lista, e somente com esta (e portanto com a publicidade) é que estará cumprido o requisito da lei.

Parece possível, portanto, a partir do exemplo citado, concluir pela possibilidade de um ato da Administração – a edição de uma lista – ser condição de aplicabilidade da lei tributária. O ato administrativo, no caso, não inova na matéria. Nada diz acerca da regra-matriz; sem sua edição, entretanto, não há como a lei ser aplicada.

2.2 O exemplo da lista de “Bolsas de Mercadorias e Futuros internacionalmente reconhecidas”

Em certas circunstâncias a regulamentação dos preços de transferência também exige a edição de ato administrativo para que se torne viável sua aplicação. É o que se vê, com efeito, na previsão de uma lista de Bolsas de Valores internacionalmente reconhecidas para fins de aplicação dos métodos do Preço sob Cotação na Importação/PCI e do Preço sob Cotação na Exportação/PECEX.

A ambos os métodos, criados pela Lei 12.715/2012, o legislador atribuiu, em exclusivo, o controle dos preços em operações de importação e exportação de *commodities* sujeitas a cotação em Bolsas de Mercadorias e Futuros internacionalmente reconhecidas quando realizadas com pessoas vinculadas residentes em Países com tributação favorecida ou sob regime fiscal privilegiado.

Dado o caráter vinculante da norma, a indicação de Bolsas com tais requisitos se faz necessária. Ou seja: não haveria como exigir do contribuinte que submetesse à tributação um valor se antes não se soubesse quais seriam as Bolsas internacionalmente reconhecidas. O ato administrativo, publicado no *Diário Oficial*, torna público esse reconhecimento, já não sendo lícito alegar ignorância. É, uma vez mais, condição para a aplicabilidade da legislação.

Em verdade, tal circunstância não passou despercebida pelo legislador, que delegou de forma expressa à Secretaria da Receita Federal do

Brasil, no § 5º do art. 18-A e no § 6º do art. 19-A, ambos da Lei 9.430/1996, a regulamentação da aplicação dos métodos PCI e PECEX, incluindo “a divulgação das Bolsas de Mercadorias e Futuros”. Tal foi o que se deu, efetivamente, com a Instrução Normativa 1.312/2012, que, editada em 28.12.2012, listou, em seu Anexo II, “as Bolsas de Mercadorias e Futuros que podem ser consideradas para fins de aplicação” dos métodos PCI e PECEX.

Valem aqui as considerações que se colocaram acima a respeito da lista de “paraísos fiscais”: no caso da lista de Bolsas de Mercadorias e de Futuros, se a Administração Pública não incluiu certo mercado entre os reconhecidos internacionalmente, pode o Judiciário impor o reconhecimento. De outro lado, se determinada Bolsa de Valores foi incluída na lista indevidamente, o ato administrativo é ilegal (não corresponde ao texto da lei), e deve ser revogado.

De qualquer modo, apenas com o reconhecimento, por um ato da Administração, de determinada Bolsa de Mercadorias e Futuros dentre aquelas tidas por “internacionalmente reconhecidas” é que se produzirá o efeito tributário correspondente. Ausente o ato administrativo, faltam à lei condições para sua aplicabilidade, por não ser razoável ou exigível do contribuinte saber quais seriam as Bolsas de Valores que se qualificariam, aos olhos do Fisco, na categoria legal.

Para que fique claro qual o limite do ato administrativo, importa ver que ele pode ser exigido para dar condições de aplicabilidade à lei; não lhe cabe, outrossim, inovar na matéria, modificando a própria regra-matriz.

É interessante, para que se apreenda a distinção entre ambos os casos, ver que, conquanto as autoridades fiscais tenham cumprido seu papel de dar condições de aplicabilidade à legislação ao arrolar, no Anexo II da Instrução Normativa 1.312/2012, as Bolsas de Valores aptas a serem consideradas para a aplicação dos métodos PCI e PECEX, pareceu a Administração extrapolar seu poder regulamentar ao conferir ao primeiro método, na mesma norma administrativa, abrangência muito maior que aquela que oferece a lei.

Enquanto se extrai do texto da lei que os métodos PCI e PECEX se aplicam apenas ao caso de *commodities* sujeitas a cotação em Bolsas de Mercadorias e de Futuros internacionalmente reconhecidas, a Instrução

Normativa 1.312/2012 segue entendimento diverso, segundo o qual todas as *commodities* estariam sujeitas ao método PCI.

Com efeito, o § 1º do art. 16 da Instrução Normativa 1.312/2012 não restringiu a aplicação do método PCI a produtos sujeitos a negociação em Bolsas, como quer a lei, mas estendeu-o a qualquer hipótese que envolvesse *commodities*. O mesmo, contudo, não ocorreu em relação ao método PECEX: o § 1º do art. 34, diferentemente do caso do método PCI, permanece referindo-se a “*commodities* sujeitas a cotação em Bolsas de Mercadorias e Futuros internacionalmente reconhecidas”.

Assim é que a norma administrativa, estendendo-se além do quanto disposto em lei, quer submeter ao método PCI produto que, conquanto listado no Anexo I à Instrução Normativa 1.312/2012, não está sujeito a negociação em nenhuma Bolsa de Mercadorias e de Futuros, internacionalmente reconhecida, listada no Anexo II. Assim é que, enquanto este dá condições de aplicabilidade ao comando legal, a listagem do Anexo I pode trazer casos em que o Fisco extrapolou os limites do poder regulamentar que lhe foram traçados pela lei.

Tome-se o caso do aço. Tendo em vista sua inclusão no Anexo I, não há dúvida, à luz do texto da Instrução Normativa 1.312/2012, acerca de sua inclusão no regime do PCI. Ocorre que, quando se buscam cotações, não haverá preço para placas de aço, mas apenas para o tarugo de aço. Na sistemática da instrução normativa a situação se resolveria pela aplicação do Anexo III, que arrola publicações reconhecidas para efeito de apuração de preços de mercado, na falta de cotação. Tal solução, entretanto, não resiste à evidência de que se acaba por aplicar o método mesmo na ausência de uma *commodity* sujeita a negociação em Bolsas de Mercadorias e de Futuros internacionalmente reconhecidas.

Ou seja: a norma administrativa admitirá (ou, melhor: exigirá) a aplicação do método PCI em hipótese não prevista pelo art. 18 da Lei 9.430/1996. Parece claro, aqui, que os limites ao poder regulamentar atribuído ao Fisco restaram ofendidos.

2.3 Atos individuais e concretos

Se o exemplo da listagem dos Países ou dependências com tributação favorecida, regime fiscais privilegiados e Bolsas de Valores inter-

nacionalmente reconhecidas parece suficiente para demonstrar que ao ato da Administração pode caber papel essencial na aplicação da lei tributária, há que se ver que a este não é necessário se revestir de caráter geral e abstrato, tal como ocorre nestes casos, para tanto. Pode um ato da Administração, editado individual e concretamente, servir de elemento imprescindível para os efeitos tributários legais correspondentes ao perfazer o suporte fático de que trata a lei fiscal.

2.3.1 A Lei Rouanet

Interessante exemplo pode ser visto na chamada “Lei Rouanet” (Lei 8.313/1991), que institui o Programa Nacional de Apoio à Cultura/PRONAC. O referido texto legal dispõe acerca de uma série de incentivos fiscais. Ora, para gozar de tais benefícios o legislador exige, dentre outros requisitos, que o projeto cultural seja apresentado ao Ministério da Cultura, a quem cabe decidir acerca de seu enquadramento no PRONAC.

Vê-se que uma das condições de eficácia da lei que concede o incentivo tributário é um ato, individual e concreto, da própria Administração Pública. Não fica ao arbítrio desta, contudo, decidir se o incentivo fiscal deve, ou não, ser concedido. O legislador, por meio de conceitos indeterminados, dispõe sobre os requisitos para os incentivos. A Administração, por sua vez, concretiza o conceito ao reconhecer a presença de tais requisitos.

Se o ato administrativo extrapolar a lei (se for enquadrado no PRONAC projeto que não preencha os requisitos), será ilegal, sujeito a revogação. Do mesmo modo, se um projeto preenche tais requisitos mas não consegue o enquadramento, pode-se exigir, em juízo, o enquadramento. Sendo caso de conceito indeterminado (e não de ato discricionário), pode a atuação da Administração ser controlada pelo Judiciário. Note-se, por fim, que o que se pede ao Judiciário é o enquadramento; uma vez presente este (por ato da Administração ou por decisão judicial), dar-se-á por preenchido o requisito da norma tributária.

Ou seja: o ato administrativo não inova em matéria tributária. Não complementa a regra-matriz. Esta é que, exclusivamente descrita pelo legislador, inclui na hipótese tributária a edição de ato administrativo. Este, por sua vez, é, à luz do direito tributário, mero fato jurídico o qual, presente, dá ensejo ao efeito tributário.

Daí impor a legalidade que se distingam dois momentos: (i) a edição, ou não, do ato administrativo, matéria regida pelo direito administrativo e sujeita aos controles e limites deste; e (ii) efeito tributário, quando aquele ato administrativo preenche uma das condições previstas pelo legislador. É de se insistir no fato de que não é o ato administrativo que determina o consequente tributário; este surge do próprio comando legislativo, uma vez preenchidas as condições previstas na hipótese tributária.

2.3.2 *Lei de Incentivo ao Esporte*

A Lei 11.438/2006 permite a dedução do imposto de renda devido, apurado na Declaração de Ajuste Anual pelas pessoas físicas ou em cada período de apuração, trimestral ou anual, pela pessoa jurídica tributada com base no lucro real, dos valores despendidos a título de patrocínio ou doação no apoio direto a projetos desportivos e paradesportivos. Tais projetos devem ser previamente aprovados pelo Ministério do Esporte, cujo ato de aprovação servirá de condição para a aplicação do tratamento tributário correspondente.

No exercício de seu poder regulamentar, o Ministério do Esporte baixou a Portaria 120, de 3.7.2009, que dispõe sobre a tramitação, a avaliação e a aprovação do enquadramento dos projetos desportivos ou paradesportivos. Nota-se ali que o Ministério do Esporte deve informar à Receita Federal os valores correspondentes a doação ou patrocínio destinados ao apoio direto a projetos desportivos e paradesportivos, os quais, uma vez aprovados em ato individual e concreto pela autoridade competente, possibilitarão a dedução dos valores no cálculo do imposto devido pelos doadores e patrocinadores, nos termos da lei.

Mais uma vez aplica-se idêntico raciocínio: o ato do Ministério do Esporte não cria tributo; é apenas uma das diversas circunstâncias descritas pelo legislador para o surgimento da tributação.

Interessante notar, aqui, que a fiscalização dos incentivos previstos na lei é atribuída à Receita Federal. Tendo em vista que o gozo de benefício fiscal está condicionado a um ato administrativo individual e concreto de competência de outro órgão que não a Receita Federal (no caso, o Ministério do Esporte), vale lembrar que, neste caso, não é dado à

Receita Federal rever a aprovação, dado o ato ser praticado por outro órgão.⁴⁶ Revisar ato administrativo com o propósito de neutralização dos efeitos dele decorrentes constitui invalidação.

Assim, quando a Receita Federal examina o mérito de um ato administrativo de competência de outro órgão e conclui por sua inadequação, está, na verdade, declarando sua invalidade. Contudo, a atribuição para invalidar o ato administrativo somente pode ser exercida pelo mesmo órgão que possui competência para produzir o ato a ser invalidado ou pelo superior hierárquico do primeiro; ou, no caso de delegação de atribuição, pelo delegante.⁴⁷ Deve a Receita Federal respeitar o ato administrativo individual e concreto do Ministério do Esporte, cabendo-lhe apenas perquirir a existência desta condição para a aplicabilidade do tratamento tributário correspondente.

2.3.3 *Regime Especial de Incentivo ao Desenvolvimento da Infraestrutura/REIDI*

Outro exemplo é encontrado na concessão do Regime Especial de Incentivo ao Desenvolvimento da Infraestrutura/REIDI, que, instituído pela Lei 11.488/2007, prevê a suspensão, com posterior conversão em alíquota zero, de PIS/COFINS em determinadas transações. São beneficiárias do REIDI as pessoas jurídicas que tenham projeto aprovado pela Administração para implantação de obras de infraestrutura nos setores de transportes, energia, saneamento básico ou irrigação.

O Decreto 6.144/2007 regulamenta a forma de habilitação e co-habilitação ao referido regime. Também neste regime a habilitação depende de ato administrativo individual e concreto, que, neste caso, possibilita à pessoa jurídica efetuar aquisições e importações de bens e serviços no regime do REIDI.

46. Sobre o tema, cf. Luís Eduardo Schoueri, Daniel Vitor Bellan e Luiz Carlos de Andrade Jr., "Limites da competência da Receita Federal do Brasil quanto à revisão de incentivos fiscais: análise dos casos de incentivos a projetos culturais e *drawback*", in Valdir de Oliveira Rocha (coord.), *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*, vol. 12, São Paulo, Dialética, 2008, pp. 329-386.

47. Cf. Marcello Caetano, *Manual de Direito Administrativo*, 10ª ed., t. I, Coimbra, Livraria Almedina, 1982, pp. 546 e ss.

Neste regime, contudo, o ato administrativo apto a permitir à pessoa jurídica usufruir do regime é de competência da própria Secretaria da Receita Federal do Brasil, que deve, inclusive, divulgar a relação das pessoas jurídicas habilitadas e co-habilitadas ao REIDI, constando o projeto a que cada pessoa jurídica se vinculou bem como a respectiva data de habilitação ou co-habilitação. Antes do ato concreto da Receita Federal, todavia, tem-se como requisito outro ato, individual e concreto, de competência do Ministério relacionado à área do projeto em questão, que “deverá definir, em portaria, os projetos que se enquadram” entre os passíveis de benefício (art. 6º do Decreto 6.144/2007). Mais uma vez não pode a Receita Federal cancelar a habilitação de pessoa jurídica cujo projeto foi aprovado pelo Ministério correspondente sob o fundamento de que o projeto não corresponde aos requisitos das portarias, a menos que o próprio Ministério assim o declare.

3. Considerações finais

A legalidade, traço fundamental de um Estado de Direito, não é menos relevante em matéria tributária, por revelar, enquanto valor, a necessidade de que aqueles que suportarão a carga tributária sejam consultados a seu respeito. Não basta ao princípio da legalidade que o tributo seja genericamente previsto na lei; deve esta definir a hipótese tributária e também o conseqüente normativo, isto é, o *an* e o *quantum debeat*, representados pela definição do sujeito passivo, da base de cálculo e da alíquota. Todos previstos na própria lei.

Por outro lado, não há que se confundir a descrição da hipótese tributária (matéria reservada exclusivamente à lei) com o preenchimento das condições para aplicabilidade da lei. Esta, como se viu, pode depender de um ato da Administração, quer editado em caráter geral e abstrato, quer exarado em análise individual e concreta. Não se extrai de tal constatação qualquer prejuízo à legalidade, mas antes se prestigia o princípio: deve o ato da Administração observar os contornos legais, permanecendo o poder regulamentar dentro das raias que lhe foram postas pela Constituição Federal.

Referências bibliográficas

- ALMEIDA, Fernando Dias Menezes de. “Atos administrativos normativos: algumas questões”. In: MEDAUAR, Odete, e SCHIRATO, Vitor Rhein (orgs.). *Os Caminhos do Ato Administrativo*. São Paulo, Ed. RT, 2011 (pp. 219-236).
- ANDRADE JR., Luiz Carlos de, BELLAN, Daniel Vitor, e SCHOUERI, Luís Eduardo. “Limites da competência da Receita Federal do Brasil quanto à revisão de incentivos fiscais: análise dos casos de incentivos a projetos culturais e *drawback*”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. vol. 12. São Paulo, Dialética, 2008 (pp. 329-386).
- ARNOLD, Brian J., e DIBOUT, Patrick. “General report”. *Cahiers de Droit Fiscal International – Limits on the Use of Low-Tax Regimes by Multinational Businesses: Current Measures and Emerging Trends LXXXVI b*. Hague, International Fiscal Association, 2001.
- ATALIBA, Geraldo. “Decreto regulamentar no sistema brasileiro”. *RD* 97. 1969.
- BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*. 30ª ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2013.
- BANDEIRA DE MELLO, Oswaldo Aranha. *Princípios Gerais de Direito Administrativo*. 3ª ed., 2ª tir., vol. I. São Paulo, Malheiros Editores, 2010.
- BARTHOLINI, Salvatore. *Il Principio di Legalità dei Tributi in Materia di Imposte*. Pádua, CEDAM, 1957.
- BELLAN, Daniel Vitor, ANDRADE JR., Luiz Carlos de, e SCHOUERI, Luís Eduardo. “Limites da competência da Receita Federal do Brasil quanto à revisão de incentivos fiscais: análise dos casos de incentivos a projetos culturais e *drawback*”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. vol. 12. São Paulo, Dialética, 2008 (pp. 329-386).
- CAETANO, Marcello. *Manual de Direito Administrativo*. 10ª ed., t. I. Coimbra, Livraria Almedina, 1982.
- CÂMARA, Francisco de Souza da, e FERNANDES, José Almeida. “Thin capitalization rules”. *International Transfer Pricing Journal* março-abril/2007. Amsterdã, IBFD.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29ª ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2013.
- . *Imposto sobre a Renda (Perfil Constitucional e Temas Específicos)*. 3ª ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2009.
- . *Princípios Constitucionais Tributários e Competência Tributária*. São Paulo, Ed. RT, 1986.
- DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. São Paulo, Atlas, 2004.
- . *Direito Regulatório – Temas Polêmicos*. Belo Horizonte, Fórum, 2003.
- . *Discrecionalidade Administrativa na Constituição de 1988*. São Paulo, Atlas, 1991.

- DIBOUT, Patrick, e ARNOLD, Brian J. "General report". *Cahiers de Droit Fiscal International – Limits on the Use of Low-Tax Regimes by Multinational Businesses: Current Measures and Emerging Trends* LXXXVI b. Hague, International Fiscal Association, 2001.
- DINIZ, Maria Helena. *Lei de Introdução ao Código Civil Interpretada*. São Paulo, Saraiva, 2002.
- DUQUE ESTRADA, Roberto, EMERY, Renata, e XAVIER, Alberto. "Países com tributação favorecida e regimes fiscais privilegiados". *Revista Dialética de Direito Tributário* 168. São Paulo, Dialética, 2009.
- EMERY, Renata, DUQUE ESTRADA, Roberto, e XAVIER, Alberto. "Países com tributação favorecida e regimes fiscais privilegiados". *Revista Dialética de Direito Tributário* 168. São Paulo, Dialética, 2009.
- ENTERRÍA, Eduardo García de, e FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo, Ed. RT, 1991.
- FARIA, Renato Vilela. "Conceitos de 'paraísos fiscais' e as hipóteses de retenção na fonte". *Revista de Direito Tributário Internacional* 16. São Paulo, Quartier Latin, 2009.
- FERNANDES, José Almeida, e CÂMARA, Francisco de Souza da. "Thin capitalization rules". *International Transfer Pricing Journal* março-abril/2007. Amsterdã, IBFD.
- FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón, e ENTERRÍA, Eduardo García de. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo, Ed. RT, 1991.
- FERRAZ, Luiz Felipe. "A ampliação do conceito de 'paraíso fiscal' – Lei 11.727". *Revista de Direito Tributário Internacional* 10. São Paulo, Quartier Latin, 2008.
- FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito*. São Paulo, Atlas, 1989; 3ª ed. São Paulo, Atlas, 2001.
- FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Do Processo Legislativo*. São Paulo, Saraiva, 2002.
- GAZZO, Massimiliano. "Italy's CFC legislation implemented and participation exemption extended". *Bulletin for International Taxation* fevereiro/2002. Amsterdã, IBFD.
- GOLDEMBERG, Cecília. "Transfer pricing in Argentina". *Bulletin for International Taxation* agosto-setembro/2005. Amsterdã, IBFD.
- GRECO, Marco Aurélio, ROCHA, Sérgio André, e outros. *Manual de Direito Tributário Internacional*. São Paulo, Dialética, 2012.
- HONJO, Tasuku. "Trends in tax avoidance provisions and doctrines in Japan". *Bulletin for International Taxation* setembro-outubro/2007. Amsterdã, IBFD.
- HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e Elisão – Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário*. São Paulo, Saraiva, 1997.

- JIMÉNEZ, Adolfo J. Martín. "Spain's holding company regime". *Bulletin for International Taxation* março/2005. Amsterdã, IBFD.
- KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. São Paulo, Martins Fontes, 1994.
- LEONEL, Ricardo de Barros. "Limites do poder regulamentar". In: DI PIETRO, Maria Sílvia Zanella. *Direito Regulatório – Temas Polêmicos*. Belo Horizonte, Fórum, 2003.
- MEDAUAR, Odete, e SCHIRATO, Vitor Rhein (orgs.). *Os Caminhos do Ato Administrativo*. São Paulo, Ed. RT, 2011.
- MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 39ª ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2013.
- MOSQUERA, Roberto Quiroga. *O Direito Tributário e o Mercado de Capitais*. vol. 2. São Paulo, Dialética, 2010.
- MUSA, Simone Dias. "A normatização das operações com jurisdições com tributação favorecida e regimes fiscais privilegiados – Uma evolução da legislação tributária brasileira". In: MOSQUERA, Roberto Quiroga. *O Direito Tributário e o Mercado de Capitais*. vol. 2. São Paulo, Dialética, 2010.
- PONTES DE MIRANDA, F. C. *Comentários à Constituição de 1967*. t. III. São Paulo, Ed. RT, 1967.
- ROCHA, Sérgio André, GRECO, Marco Aurélio, e outros. *Manual de Direito Tributário Internacional*. São Paulo, Dialética, 2012.
- ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. vol. 12. São Paulo, Dialética, 2008.
- SAN TIAGO DANTAS, Francisco Clementino de. "Poder regulamentar das autarquias". In: *Problemas de Direito Positivo: Estudos e Pareceres*. Rio de Janeiro, Forense, 1953.
- SCHIRATO, Vitor Rhein, e MEDAUAR, Odete (orgs.). *Os Caminhos do Ato Administrativo*. São Paulo, Ed. RT, 2011.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. "A suave perda da liberdade". *Revista Direito Tributário Atual* 18. São Paulo, IBDT/Dialética, 2004.
- _____, ANDRADE JR., Luiz Carlos de, e BELLAN, Daniel Vitor. "Limites da competência da Receita Federal do Brasil quanto à revisão de incentivos fiscais: análise dos casos de incentivos a projetos culturais e drawback". In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. vol. 12. São Paulo, Dialética, 2008 (pp. 329-386).
- SILVA, Carlos Medeiros. "O poder regulamentar e sua extensão". *RDA* 20. 1949.
- SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das Normas Constitucionais*. 8ª ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2012.
- TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito Tributário Internacional Aplicado*. São Paulo, Quartier Latin, 2003.

- UTUMI, Ana Cláudia Akie. "Países com tributação favorecida no Direito Brasileiro". In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito Tributário Internacional Aplicado*. São Paulo, Quartier Latin, 2003.
- XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. Rio de Janeiro, Forense, 2005.
- _____, EMERY, Renata, e DUQUE ESTRADA, Roberto. "Países com tributação favorecida e regimes fiscais privilegiados". *Revista Dialética de Direito Tributário* 168. São Paulo, Dialética, 2009.
- ZILKE, Rainer. "Scandinavian countries as European holding company locations - Denmark, Finland, Norway and Sweden compared". *Bulletin for International Taxation* dezembro/2012. Amsterdã, IBFD.

BREVES NOTAS SOBRE OS CHAMADOS "DIREITOS HUMANOS DOS CONTRIBUINTES"

MARCELO FIGUEIREDO

O objetivo deste trabalho é o de fazer um levantamento dos chamados *direitos humanos dos contribuintes*. Com ele pretendemos homenagear o grande amigo e eminente jurista professor Roque Antonio Carrazza.

Todos conhecem o homenageado e suas qualidades. Por isso, é tarefa relativamente fácil simplesmente confirmá-las. O professor Roque é homem afável no trato, cordial, grande conciliador nas questões políticas e da Academia – sem dúvida, por isso chefiou o Departamento de Direito Tributário da Faculdade de Direito da PUC/SP por décadas.

Com ele tive o privilégio de conviver na qualidade de Diretor reeleito da Faculdade de Direito até 2013, e muito antes disso, como aluno do Curso de Bacharelado nos anos 1980 e depois no Programa de Pós-Graduação em Direito da PUC, bem assim em inúmeros congressos ainda organizados pelo saudoso professor Geraldo Ataliba e sua grande equipe que fez escola na PUC/SP.¹

Fico feliz de ter sido lembrado pelos organizadores da obra para prestar esta singelíssima homenagem. Vamos diretamente ao tema proposto.

A Convenção Americana sobre Direitos Humanos, também chamada de Pacto de San José da Costa Rica, de 1969, tem como fontes a Declaração Universal dos Direitos do Homem da ONU, de 1948, a Convenção Europeia de Direitos do Homem de 1950 e o Pacto Inter-

1. Aliás, recomenda-se a leitura da homenagem que Roque Carrazza fez a Geraldo Ataliba, constante da *RTDP* 15/9-12, São Paulo, Malheiros Editores, 1996. Trata-se de discurso proferido por Roque no Auditório Anhembi na sessão solene de colação de grau da turma de 1995 da Faculdade de Direito da PUC/SP.