

**UNIVERSIDADE TUIUTI DO PARANÁ**

**BRUNA MARA DE MELO PIRES**

**USOS E COSTUMES NO DIREITO TRIBUTÁRIO**

**CURITIBA**

**2017**

**BRUNA MARA DE MELO PIRES**

**USOS E COSTUMES NO DIREITO TRIBUTÁRIO**

Monografia apresentada ao Curso de Direito da  
Universidade Tuiuti do Paraná, como requisito para  
a obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Francisco Pinto Rabello Filho

**CURITIBA**

**2017**

**TERMO DE APROVAÇÃO**  
**BRUNA MARA DE MELO PIRES**

**USOS E COSTUMES NO DIREITO TRIBUTÁRIO**

Esta monografia foi julgada e aprovada para a obtenção do grau de Bacharel em Direito no Curso de Direito da Faculdade de Ciências Jurídicas da Universidade Tuiuti do Paraná.

Curitiba, \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de 2017.

---

Curso de Direito Universidade Tuiuti do Paraná

Orientador: Professor Dr. Francisco Pinto Rabello Filho

Universidade Tuiuti do Paraná – Departamento de Ciências Jurídicas

Prof. \_\_\_\_\_

Prof. \_\_\_\_\_

Dedico esse trabalho a minha avó Cecilia  
Vieira de Melo, com todo meu amor.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço a Deus, com a certeza de que todas as vezes que me senti exausta. Ele estava ali me dando forças e me fazendo acreditar que eu era capaz.

Agradeço o apoio da minha mãe Tania, meu tio Paulo, minha avó Cecília, e meu avô Paulo (em algum lugar desse Universo), por acreditarem que eu seria capaz de superar esses anos de estudo, que com todos os altos e baixos está enfim seguindo a reta final.

Agradeço a paciência do meu filho, que no início tinha apenas 3 anos e teve de superar a minha ausência em muitos momentos de plena dedicação.

Agradeço ao meu marido Sandro, pelo incentivo que me deu em voltar à sala de aula e seguir na sua profissão. A minha sogra Lis e a minha cunhada Cintia, que mesmo em outro País estavam próximas em oração, torcendo por mim.

Agradeço ao meu professor orientador, Desembargador Francisco Pinto Rabello Filho, pessoa que eu admiro como mestre, profissional e ser humano, que nunca mediu esforços para transmitir o seu vasto conhecimento.

## RESUMO

Este trabalho analisa os costumes como fonte do Direito Tributário Nacional. Para tanto, inicia com o estudo dos princípios tributários com relevância ao tema: legalidade, estrita legalidade, anterioridade, irretroatividade e também a competência tributária e a capacidade tributária ativa. Na sequência, passa a analisar todas as possíveis fontes do Direito Tributário, em especial as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas. Para melhor compreensão do tema, serão levantados conceitos e classificações do Direito Consuetudinário, bem como a sua aplicação e caracterização no direito tributário, com base em análises jurisprudenciais aplicadas concretamente ao tema proposto.

Palavras chaves: Costumes. Costumes fiscais. Direito tributário. Práticas reiteradas. Estrita legalidade. Legalidade tributária.

## SUMÁRIO

<b>1. INTRODUÇÃO</b> .....	7
<b>2. PRINCÍPIOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO</b> .....	9
2.1 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE E ESTRITA LEGALIDADE .....	10
2.2 PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE E NOVENTENA.....	14
2.3 PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE.....	16
2.4 DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E DA CAPACIDADE TRIBUTÁRIA ATIVA	17
<b>3. FONTES NO DIREITO TRIBUTÁRIO</b> .....	21
3.1 FONTES PRINCIPAIS OU INSTRUMENTOS PRIMÁRIOS .....	22
3.1.1 A Constituição Federal .....	22
3.1.2 Lei complementar.....	23
3.1.3 Lei ordinária .....	24
3.1.4 Lei delegada .....	25
3.1.5 Medida Provisória .....	26
3.1.6 Decreto legislativo.....	27
3.1.7 Resoluções.....	28
3.2 FONTES SECUNDÁRIAS.....	28
3.2.1 Atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas.....	29
3.2.2 Decisões administrativas.....	29
3.2.3 Convênios.....	29
3.2.4 Práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas	29
<b>4. USOS E COSTUMES NO DIREITO TRIBUTÁRIO</b> .....	31
<b>5. CONCLUSÃO</b> .....	44
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b> .....	45

## 1. INTRODUÇÃO

Apesar de viver sobre a égide do sistema *civil-law* (legislação positivada), para algumas situações do nosso universo jurídico é permitida a aplicação dos usos e costumes como fonte. Na legislação brasileira se encontram previsões que permitem tal aplicação, a exemplo do artigo 4º, da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB), estabelecendo que “Quando a lei for omissa, o juiz decidirá o caso de acordo com a analogia, os costumes e os princípios gerais de direito”.

O Código de Processo Civil de 1973 também prestigiava o instituto de costumes, mais especificamente em seu artigo 126, que previa que “O juiz não se exime de sentenciar ou despachar alegando lacuna ou obscuridade da lei. No julgamento da lide caber-lhe-á aplicar as normas legais; não as havendo, recorrerá à analogia, aos costumes e aos princípios gerais de direito”.

Tem-se por base jurídica do Estado Democrático de Direito o princípio da legalidade, e no Direito Tributário é possível ainda observar o princípio da estrita legalidade, que serve como farol para todo o sistema tributário, prevendo que não se pode aumentar ou criar tributos senão por meio de lei. Tais princípios poderiam ser incontroversos com o instituto do Direito Consuetudinário. Assim, uma vez que o Direito Tributário é eminentemente obrigacional, seria possível admitir a aplicação dos costumes como sua fonte? E, se possível, como aplicá-los sem ferir os princípios supracitados?

Pretende-se, em síntese, estabelecer a possibilidade de aplicação desse instituto na seara Tributária, uma vez que o tema possui grande importância entre o fisco e o contribuinte, na medida em que diz respeito a dois sujeitos de uma relação jurídica que se encontram em polos muito distantes, isolados o critério da igualdade, bem como pela peculiaridade do objeto dessa relação, que também será explorada no decorrer desse trabalho.

Para melhor percepção do assunto, é necessária profunda análise da doutrina jurídica, além da pesquisa jurisprudencial, com o fito de entender como tem se posicionado nosso judiciário em relação ao tema. Inicia-se analisando o campo principiológico do Direito Tributário sem, no entanto, esgotar o tema dos princípios tributários, resultando em ênfase daquilo que possui a relevância para a aplicação



dos usos e costumes. Prosseguir-se-á verificando as fontes tributárias de um modo geral, divididas e exemplificadas entre as primárias e secundárias.

Por fim, no capítulo III, será ingressado no assunto propriamente dito, a ponto de definir o que seria o Direito Consuetudinário e qual a possibilidade da sua aplicação no campo tributário.

## 2. PRINCÍPIOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO

Os princípios são vetores que orientam a interpretação das normas jurídicas. Francisco Rabello<sup>1</sup> relembra o ensinamento do mestre Geraldo Ataliba de que: “Os princípios são as linhas mestras, os grandes nortes, as diretrizes magnas do sistema jurídico. Apontam os rumos a serem seguidos por toda a sociedade e obrigatoriamente perseguidos pelos órgãos do governo (poderes constituídos)”.

Miguel Reale<sup>2</sup> aduz que os princípios: “[...] são enunciações normativas de valor genérico, que condicionam e orientam a compreensão do ordenamento jurídico, quer para a sua aplicação e integração, quer para elaboração de novas normas”.

Na mesma linha de raciocínio, Celso Antônio Bandeira de Mello diz que:

Princípio é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a inteligência das diferentes partes componentes do todo unitário que tem por nome sistema jurídico positivo<sup>3</sup>

Ronald Dworkin denomina princípio como:

[...] um padrão que deve ser observado, não porque vá promover ou assegurar uma situação econômica, política ou social considerada desejável, mas porque é uma exigência de justiça ou equidade ou alguma outra dimensão da moralidade.<sup>4</sup>

Pode-se afirmar então, que os princípios orientam e sustentam as regras gerais do ordenamento jurídico, funcionando como verdadeiros alicerces, tanto na elaboração das leis, como na sua aplicação. No mundo jurídico temos uma gama de princípios constitucionais norteadores, que se aplicam para todos os ramos do direito. No universo tributário, encontram-se ainda princípios específicos da matéria, que buscam a efetiva proteção do contribuinte contra possíveis abusos de poder do fisco. Paulo de Barros Carvalho explica que:

---

<sup>1</sup> RABELLO FILHO, Francisco Pinto. **O Princípio da anterioridade da lei tributária**, p. 29 *apud* ATALIBA (1998, p. 34).

<sup>2</sup> REALE, Miguel. **Lições preliminares de direito**, p. 304.

<sup>3</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**, p. 817-818.

<sup>4</sup> DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**, p. 36.

[...] o exercício do poder tributário, no Brasil, se acha jungido por uma série de máximas constitucionais, especialmente dirigidas a esse setor. São os princípios constitucionais tributários, na maioria explícitos, e que a legislação infraconstitucional deve acatar, em toda latitude.<sup>5</sup>

Nesse raciocínio, por sua relevância a este trabalho, é importante destacar os seguintes princípios jurídicos tributários:

## 2.1 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE E ESTRITA LEGALIDADE

Está previsto no artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal, que: “Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude da lei”. Tal comando estabelece o princípio da legalidade, representando um dos pilares do Estado Democrático de Direito. Na sua obra, José Eduardo Soares de Melo lembra o ensinamento de Lúcia Valle Figueiredo, dispondo que tal princípio:

[...] consubstancia os valores de *certeza e segurança jurídica*, sendo o vetor dos vetores, princípio constitucional carregado de carga valorativa, de transcendental importância ao Estado de Direito, e atina, também e sobretudo, à imunização dos administradores contra as próprias leis; coarta a discricionariedade do legislador.<sup>6</sup>

Neste mesmo caminho Roque Antonio Carrazza afirma:

O princípio da legalidade, em matéria tributária, domina, na maioria dos Países, o tema inteiro, tanto que costuma ser expresso no aforismo *nullum vectigal sine lege*. Com isto queremos significar que a pretensão estatal, neste setor, se exerce, nos Estados do chamado mundo ocidental, por um interesse público e nasce de uma relação jurídica, cuja fonte exclusiva é a lei.<sup>7</sup>

Tendo em vista que o contribuinte se encontra em um lugar extremamente hipossuficiente, quando comparado ao fisco, que poderia lesá-lo, exigiu-se uma maior atenção do Poder Constituinte de 1988 em relação ao Direito Tributário, a ponto de ter sido estabelecida a previsão do artigo 150, inciso I: “Sem prejuízo de outras

<sup>5</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**, p. 180.

<sup>6</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**, p. 21 *apud* FIGUEIREDO (1989, p. 561).

<sup>7</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**, p. 288.

garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

Tal previsão consubstancia o princípio da estrita legalidade tributária, que tem o seu berço na Carta Magna da Inglaterra promulgada durante o reinado de João Sem Terra, que ao cobrir gastos da guerra contra a França, impôs uma política de tributação extremamente desfavorável aos seus súditos. Consequentemente houve uma grande revolta dos barões em 1215, momento em que o rei foi forçado a assinar a Carta Magna que limitou os poderes dos soberanos ingleses, garantindo-se que os impostos só se elevassem, ou fosse criada uma nova lei, mediante a aprovação do conselho formado por nobres, lançando assim as bases para o parlamentarismo.

A Carta Magna foi um documento de extrema importância e considerada um marco constitucional, sendo a primeira da história Europeia, servindo de base para a criação da Constituição de muitos países.

Sobre o assunto, Sacha Calmon Navarro Coêlho aduz que:

Convencionou-se, porém, tomar como marco histórico a *Magna Charta* imposta a João Sem Terra pelos barões normandos, consignando numa de suas prescrições a frase *no taxation without representation*. Ao lume dessa insurgência contra o poder unipessoal de tributar, o princípio incorporou a conotação de autotributação, por isso que a idéia da imposição passou a depender da audiência de um conselho indicado pelos governados. É claro que os barões daquele tempo não foram eleitos pelo povo, nem a representação por eles pleiteada aparentava o feitio dos atuais parlamentos. Não obstante, desde então, ao poder de tributar associou-se o ideal da representação popular, ainda que o consentimento pudesse ser dado diretamente ao príncipe, por conselhos nem sempre representativos.<sup>8</sup>

Na obra de Bernardo Ribeiro de Moraes, também se ressalta a origem desse princípio:

O princípio da legalidade, relativo à matéria tributária, historicamente prende-se à própria razão de ser dos Parlamentos. Foi conhecido como o princípio do consentimento antecipado dos tributos pelos súditos. Inicialmente, para exigir-se tributos, bastava o consenso do indivíduo. Depois, exigiu-se o consenso coletivo. A introdução de qualquer gravame fiscal deveria ser precedida pelo consentimento geral dos representantes escolhidos pelo povo. Todavia, foi somente durante o reinado de João Sem Terra, na Inglaterra, que os barões, diante do peso e das injustiças nas exigências financeiras, se rebelaram e impuseram determinadas condições, mediante um estatuto que objetivava a tutela de seus direitos, mormente coibindo a atividade tributária absolutamente extorsiva.<sup>9</sup>

---

<sup>8</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**, p. 181.

<sup>9</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**, p. 393.

Da mesma forma, para Machado<sup>10</sup>: “Sendo a lei a manifestação legítima da vontade do povo, por seus representantes nos Parlamentos, entende-se que o ser *instituído em lei* significa ser o tributo consentido”.

Carrazza também destaca:

Não devemos nos esquecer de que o princípio da estrita legalidade tributária nasceu prosperou com o escopo de limitar o poder governamental, fazendo com que a tributação dependesse dos consentimentos dos governados, por intermédio dos Parlamentos (que, de modo mais direto, os representam). Ele exige que a tributação seja determinada não pelo Executivo, mas pelos representantes do povo, livremente eleitos para elaborar as leis.<sup>11</sup>

Logo, fazendo uma integração entre o princípio geral da legalidade e o princípio da estrita legalidade tributária, ensina Rabello:

É que no Brasil impera o princípio genérico da legalidade, estampado no artigo 5.º, inciso II, da Constituição Federal, que, espalhando seus raios por todo o universo jurídico-positivo, exige a presença de lei (*lato sensu*) para que alguém fique, bem por isso, obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa. E, na liça do direito tributário, aquele cânone adquire força hercúlea no que diz respeito à instituição (descrição de regra-matriz de incidência) e à majoração (aumento de alíquota ou base de cálculo) de tributos, por força do princípio da estrita legalidade, explícito no artigo 150, inciso I, da Carta Política, categoricamente proibindo a qualquer dos detentores de competência tributária exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.<sup>12</sup>

Tárek Moussallem ratifica, quando afirma que:

No âmbito do direito tributário, não se dá diferente, pelo contrário, agrava-se: a doutrina, em sua maioria, é taxativa em afirmar a lei como fonte única e exclusiva do direito tributário. Isso ocorre por razão do princípio constitucional da estrita legalidade tributária (art. 150, inciso I, da Constituição Federal) por ser vedada à União, aos Estados-Membros, ao Distrito Federal e aos Municípios a instituição ou o aumento de tributos que não seja por *lei*.<sup>13</sup>

E Carvalho corrobora:

<sup>10</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**, p. 32.

<sup>11</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. Op. cit., p. 312.

<sup>12</sup> RABELLO FILHO, Francisco Pinto. Op. cit., p. 49.

<sup>13</sup> MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *In*: “Fontes do direito tributário”, SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Curso de Especialização em Direito Tributário**: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo Barros Carvalho, p. 102.

O veículo introdutor da regra tributária no ordenamento há de ser sempre a lei (sentido lato), porém o princípio da estrita legalidade diz mais do que isso, estabelecendo a necessidade de que a lei adventícia traga no seu bojo os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional. Esse *plus* caracteriza a *tipicidade tributária*, que alguns autores tomam como outro postulado imprescindível ao subsistema de que nos ocupamos, mas que pode, perfeitamente, ser tido como uma decorrência imediata do princípio da estrita legalidade.<sup>14</sup>

O legislador do Código Tributário Nacional também disciplinou a previsão de exigência de lei para os casos do artigo 97, *in verbis*:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

Diante de tais previsões legais, pacificadas com os doutrinadores supracitados, percebe-se o princípio da legalidade como uma das importantes garantias do Estado Democrático de Direito, e ainda o zelo do legislador com o Direito Tributário que inseriu na Constituição um princípio tão específico como o da estrita legalidade para a majoração e criação de tributos, mesmo comportando algumas exceções.<sup>15</sup>

<sup>14</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., p. 180.

<sup>15</sup> A Constituição traz à baila algumas exceções ao princípio, veja-se: art. 153, parágrafo 1º, que faculta ao poder executivo a possibilidade de alterar as alíquotas sobre o imposto de importação, imposto de exportação, imposto sobre produtos industrializados e imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; art. 177, parágrafo 4º, inc. I, "b" que possibilita ao executivo reduzir ou restabelecer a alíquota da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás e seus derivados e álcool combustível; art. 155, IV que permite aos estados e ao Distrito Federal definir as alíquotas do ICMS monofásico incidente sobre combustíveis. Nesse enfoque, importante observar que a lei não faz alusão ao fato de alterar as alíquotas, mas apenas em definir, o que pressupõe maior poder dos estados e do Distrito Federal.

## 2.2 PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE

A previsão do art. 150, inciso III, alínea “b”, da Constituição Federal, veda a cobrança de tributos “no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou”. Origina-se nesse artigo o princípio da anterioridade tributária, que não deve ser confundido com o extinto princípio da anualidade tributária, que exigia prévia autorização orçamentária para que os tributos fossem cobrados em cada exercício financeiro. Sobre o tema Carvalho explica:

Ainda remanesce o hábito de mencionar-se o princípio da anualidade, no lugar da anterioridade, o que, a bem do rigor, substancia erro vitando. Aquele primeiro (anualidade) não mais existe no direito positivo brasileiro, de tal sorte que uma lei instituidora ou majoradora de tributos pode ser aplicada no ano seguinte, a despeito de não haver específica autorização orçamentária. Para tanto, é suficiente que o diploma legislativo seja publicado no tempo que antecede ao início do exercício financeiro em que se pretenda efetuar a cobrança da exação criada ou aumentada.<sup>16</sup>

Sobre a anterioridade tributária, ainda na concepção de Paulo de Barros Carvalho, “[...] a vigência da lei que institui ou aumenta tributo deve ficar protraída para o ano seguinte ao de sua publicação, momento em que o ato se insere ao contexto comunicacional do direito”.<sup>17</sup>

Rabello explica sobre a importância desse princípio:

Os cidadãos, então, digamos assim, têm tranqüilidade na sua vida de relação, nos seus negócios, no seu dia-a-dia enfim, porque *sabem* e têm *confiança* em que o Estado lhes não surpreenderá, não adotará medidas inopinadas que os aflijam. É lembrar, por exemplo, que *trabalho e livre iniciativa*, antes de serem um dos fundamentos do Estado democrático de Direito (CF, art. 1.º, IV), seriam em verdade mera significação de esforço ingente para iniciar de forma primorosa a Carta da República, que *desconfiança, medo, insegurança e preocupação* esconjuram incondicionalmente a *liberdade, o sossego, o planejamento* ordenado e legítimo etc.<sup>18</sup>

O objetivo do princípio da anterioridade tributária é proteger o contribuinte de surpresas advindas do fisco. Assim, no início de cada exercício financeiro o contribuinte já saberá previamente qual regra irá vigorar. Fazendo a junção dos princípios da estrita legalidade, referido em trecho anterior, e da anterioridade, ora trabalhado, ainda nas palavras de Rabello:

<sup>16</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., p. 181.

<sup>17</sup> *Idem*.

<sup>18</sup> RABELLO FILHO, Francisco Pinto. Op. cit., p. 101.

Está aí o *componente* que neste passo faltava, a oferecer *mais uma* conformação ao quadro: àquele *não há tributo sem lei*, adicione-se o seguinte arranjo: “não há tributo sem lei *prévia*”. Parece-nos não ser preciso ir adiante, para insinuar mais: está feita aí a *conexão* entre o princípio da estrita legalidade tributária e o princípio da anterioridade tributária.<sup>19</sup>

A Constituição Federal, no artigo 150, inciso III, alínea “c”<sup>20</sup>, prevê ainda a vedação de cobrança de tributos “antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea *b*”. Sobre o assunto Carvalho explica:

A anterioridade, sobre a qual acabamos de discorrer, objetiva implementar o sobreprincípio da segurança jurídica, de modo que o contribuinte não seja surpreendido com exigência tributária inesperada. A experiência brasileira, entretanto, demonstrou a incapacidade de esse princípio, sozinho, resguardar os administrados contra as providências fiscais tomadas ao final do exercício financeiro. Essa a razão pela qual o constituinte derivado, por meio da Emenda Constitucional n. 42, de 19 de dezembro de 2003, acrescentou a alínea *c* ao inciso III do art. 150 da Constituição [...].<sup>21</sup>

Logo, só é possível exigir tributo recém-criado no exercício financeiro seguinte, e ainda se decorridos noventa dias da data de publicação da lei de sua criação ou aumento, evitando-se, assim, surpresas financeiras ao contribuinte. Nas palavras de José Eduardo Soares de Melo<sup>22</sup>, o princípio “permite conferir aos contribuintes a certeza do *quantum* a ser recolhido aos cofres públicos, podendo planejar seus negócios ou atividades, [...]”.

Porém, alguns impostos, por atenderem a certos objetivos extrafiscais, necessitam de maior flexibilidade e demandam rápidas alterações, a ponto de ser possível encontrar na Carta Magna previsões excepcionando tais princípios.<sup>23</sup>

<sup>19</sup> RABELLO FILHO, Francisco Pinto. Op. cit., p. 79.

<sup>20</sup> Acrescentada pela Emenda Constitucional número 42 de 2003.

<sup>21</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., p. 181-182.

<sup>22</sup> MELO, José Eduardo Soares de. Op. cit., p. 23.

<sup>23</sup> As exceções ao princípio da anterioridade estão positivadas nos artigos: 148, inc. I (empréstimo compulsório criado pela União, para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou na sua iminência); art. 153, incisos I, II, IV e V (imposto sobre importação, imposto sobre exportação, imposto sobre produtos industrializados e imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro ou relativas a títulos ou valores mobiliários) e art. 154, inc. II (imposto extraordinário, instituído pela União, na iminência ou no caso de guerra externa, imposto extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação). As exceções à anterioridade nonagesimal estão nos artigos: 153, incisos I, II, III e V, (imposto sobre importação, imposto sobre exportação, imposto



### 2.3 PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE

Em relação à proteção ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e a coisa julgada, elencados como direitos fundamentais no artigo 5º, inciso XXXVI, da Constituição Federal, o mesmo diploma constitucional prevê, mais especificamente em seu artigo 150, inciso III, alínea “a”, a vedação de cobrança de tributos “em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado”. Na explicação de Carvalho:

Entre as *limitações do poder de tributar* inscreveu o constituinte de 1988 o princípio da irretroatividade (CF, art. 150, III, a). Por certo que a prescrição é despicienda, visto que a diretriz contida no art. 5º, XXXVI, da Constituição Federal é portadora deste mesmo conteúdo axiológico, irradiando-se por todo o universo do direito positivo, incluindo, portanto, a região das imposições tributárias. O simples vedar que a lei não prejudique o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada, seria o bastante para obstar qualquer incursão do legislador dos tributos pelo segmento dos fatos sociais que, por se terem constituído cronologicamente antes da edição legal, ficariam a salvo de novas obrigações.<sup>24</sup>

Desse modo, integrando o princípio da anterioridade, ora já estudado, ao princípio da irretroatividade, Melo ensina que:

A lei tributária, como regra, só pode incidir, gravar, onerar os fatos futuros, mantendo íntima vinculação com o apontado princípio da anterioridade, com o escopo de permitir segurança e certeza às situações tributárias concernentes às suas atividades e interesses.<sup>25</sup>

Pode-se dizer então que o princípio da irretroatividade é a contenção de eventual aplicação da lei nova a um fato passado, isto é, anterior ao advento dessa nova lei, que bem por isso não era fato jurídico tributário, evidenciando-se mais uma preocupação do legislador em proteger o contribuinte dos abusos de poder do fisco.

Entretanto, ao analisar o Código Tributário Nacional, é possível encontrar no artigo 106 a seguinte previsão, *in verbis*:

---

sobre rendas e proventos de qualquer natureza e imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro ou relativas a títulos ou valores mobiliários); art. 154, inc. II (supra descrito); art.148, inc. I (supra descrito); art. 155, inc. III (fixação de base de cálculo do imposto sobre propriedade de veículos automotores) e art. 156, inc. I (fixação da base de cálculo do imposto sobre propriedade predial e territorial urbana)

<sup>24</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., p. 183.

<sup>25</sup> MELO, José Eduardo Soares de. Op. cit., p. 29-30.

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Tal comando legal é denominado como retroatividade benigna ao contribuinte. Neste raciocínio, Coêlho explica que:

A lei somente retroage se for para beneficiar o contribuinte, jamais o Estado. A lei interpretativa (interpretação autêntica, feita pelo órgão que a gerou com a ambigüidade) *traduz e esclarece* a lei interpretada, mas da interpretação fica excluída a aplicação de penalidade as supostas infrações dos dispositivos interpretados.<sup>26</sup>

Logo, essas hipóteses de retroatividade estampadas no artigo supracitado acabam por beneficiar o contribuinte, sem ferir o ordenamento constitucional, sendo então aceitas no ordenamento tributário, eis que somente proibirá a retroação da lei que agrave a situação do contribuinte.

## 2.4 DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E DA CAPACIDADE TRIBUTÁRIA ATIVA

A competência tributária, em apertada síntese, consiste na aptidão dada pela Constituição Federal aos entes políticos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), para legislarem em matéria tributária, sendo conceituada por Carrazza como:

[...] a aptidão para criar, *in abstracto*, tributos. No Brasil, por injunção do princípio da legalidade, os tributos são criados, *in abstracto*, por meio de lei (art. 150, I, da CF), que deve descrever todos os *elementos essenciais* da norma jurídica tributária. Consideram-se elementos essenciais da norma jurídica tributária os que, de algum modo, influem no *an* e no *quantum* do tributo; a saber: a *hipótese de incidência* do tributo, seu *sujeito ativo*, seu *sujeito passivo*, sua *base de cálculo* e sua *alíquota*. Esses elementos essenciais só podem ser veiculados por meio de lei.<sup>27</sup>

<sup>26</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Op. cit., p. 598.

<sup>27</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. Op. cit., p. 593.

Já Paulo de Barros Carvalho<sup>28</sup> afirma que a competência tributária é, resumidamente, “[...] uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos”.

Hugo de Brito Machado entende que a competência tributária pode ser entendida como um princípio:

O princípio da competência é aquele pelo qual a entidade tributante há de restringir sua atividade tributacional àquela matéria que lhe foi constitucionalmente destinada. [...], obriga a que cada entidade tributante se comporte nos limites da parcela de poder impositivo que lhe foi atribuída. Temos um sistema rígido, no qual as entidades dotadas de competência tributária têm, definido na Constituição, o âmbito de cada tributo, vale dizer, a matéria de fato que pode ser tributada.<sup>29</sup>

Carrazza lembra que:

É sempre oportuno encarecer que a competência tributária é conferida às pessoas políticas, em última análise, pelo povo, que é o detentor por excelência de *todas* as competências e de *todas* as formas de poder. De fato, se as pessoas políticas receberam a competência tributária da Constituição e se esta brotou da vontade soberana do povo, é evidente que a tributação não pode operar-se exclusiva e precipuamente em benefício do Poder Público ou de uma determinada categoria de pessoas. Seria um contrassenso aceitar-se, de um lado, que o povo outorgou a competência tributária às pessoas políticas e, de outro, que elas podem exercitá-la em qualquer sentido, até mesmo em desfavor desse mesmo povo.<sup>30</sup>

Dentre as características da competência tributária, ainda de acordo com o entendimento de Carrazza<sup>31</sup>, podem ser citadas a privatividade, indelegabilidade, inducibilidade, inalterabilidade e a facultatividade do exercício.

Carvalho<sup>32</sup> ensina que: “A faculdade de instituir tributos e sobre eles dispor, inaugurando a ordem jurídica, não pode ser delegada, devendo permanecer no corpo das prerrogativas constitucionais da pessoa que a recolher no Texto Superior”.

Nessa perspectiva, o Código Tributário Nacional, mais especificamente em seu artigo 7º, dispõe que:

<sup>28</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., p. 232.

<sup>29</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., p. 39.

<sup>30</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. Op. cit., p. 99-100.

<sup>31</sup> *Ibidem*, p. 609.

<sup>32</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., p. 189.

Art. 7º: a competência tributária é indelegável, salvo atribuições das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra.

Sobre a privatividade, Rabello mantém posicionamento crítico a respeito do assunto:

[...] só há cogitar-se de competência privativa, enquanto **exclusiva**, no que toca aos impostos deferidos à **União**; os de competência dos Estados-membros e dos Municípios, de modo diverso, não foram aquinhoados, pelo legislador constitucional, com o manto de exata privatividade, exclusividade, o que é contestável por mais de um motivo: **a um**, porque à União o constituinte permitiu legislar, por intermédio do Senado Federal, para o Distrito Federal, e através do Congresso Nacional, para os Territórios, em qualquer caso sobre **impostos estaduais e municipais**; **a dois**, porque em razão de sua **competência extraordinária**, a União tem aptidão para legislar inclusive sobre impostos que **não** se encaixilham em sua competência tributária, isto é, os **estaduais**, como os **municipais**.<sup>33</sup>

Não há o que se confundir a competência tributária com a capacidade tributária ativa, uma vez que a primeira, como visto, é a aptidão para legislar em matéria tributária, ao passo que a segunda, basicamente, diz respeito à capacidade de figurar como sujeito ativo, compondo, assim, um dos polos da relação jurídica tributária. Na explicação de Carvalho:

Não se confunde com a capacidade tributária ativa. Uma coisa é poder legislar, desenhando o perfil jurídico de um gravame ou regulando os expedientes necessários à sua funcionalidade; outra é reunir credenciais para integrar a relação jurídica, no tópico de sujeito ativo. O estudo da competência tributária é um momento anterior à existência mesma do tributo, situando-se no plano constitucional. Já a capacidade tributária ativa, que tem a contra nota a capacidade tributária passiva, é tema a ser considerado no ensejo do desempenho das competências, quando o legislador elege as pessoas componentes do vínculo abstrato que se instala no instante em que acontece, no mundo físico, o fato previsto na hipótese normativa.<sup>34</sup>

Os dois institutos também são diferenciados por Roque Antonio Carrazza:

A competência tributária esgota-se na lei. Depois que esta for editada, não há falar mais em competência tributária (direito de criar tributo), mas somente,

<sup>33</sup> RABELLO FILHO, Francisco Pinto. *In*: "Competências privativas" reflexões jurídico-constitucionais acerca de sua real existência, PRADO, Luiz Regis *et al.*, p. 32.

<sup>34</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. cit.*, p. 232-233.

em capacidade tributária ativa (direito de arrecadá-lo, após a ocorrência do fato imponible) [...].<sup>35</sup>

Diante disso, em síntese, pode-se perceber que a competência tributária consiste na habilidade para editar leis que instituem tributos, ou ainda que regulem a sua funcionalidade.<sup>36</sup> Já a capacidade tributária ativa se encontra visceralmente ligada ao sujeito ativo, que é definido no prescritor da regra matriz de incidência tributária<sup>37</sup>, que atua de maneira a apontar o credor ou pretensor do tributo a ser recolhido.

---

<sup>35</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. Op. cit., p. 597.

<sup>36</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., p. 249.

<sup>37</sup> Norma criada pela doutrina com a finalidade de definir as características básicas, que precisam estar presentes no texto normativo que cria os tributos. Divide-se em: descritor/hipótese, que contém os critérios material, espacial e temporal. E prescritor/consequente, que contém o critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e o critério quantitativo (base de cálculo e alíquota).

### 3. FONTES NO DIREITO TRIBUTÁRIO

No universo jurídico, deve ser compreendida por fontes a origem das regras orientadoras, cujo conjunto forma o ordenamento legal de determinado país. Nas palavras de Carvalho, fontes no direito são:

[...] os focos ejetores de regras jurídicas, isto é, os órgãos habilitados pelo sistema para produzirem normas, numa organização escalonada, bem como a própria atividade desenvolvida por esses entes, tendo em vista a criação de normas.<sup>38</sup>

Para Rui Barbosa Nogueira:<sup>39</sup> “A palavra fonte, que etimologicamente significa nascente, por extensão veio também significar, origem, causa, princípio”. Para Amílcar Falcão:<sup>40</sup> “Fonte, portanto, é o complexo de normas, preceitos e determinações cujo conjunto compõe o ordenamento jurídico ou o direito positivo de um país”. Em uma metáfora comum, assim como da fonte nasce a água, da fonte jurídica nascerá o direito. Moussallem lembra que:

Kelsen chama a atenção para o caráter figurativo e altamente ambíguo da expressão “fontes do direito”, pois é empregada para designar os métodos de criação do direito, como o costume e a legislação (no seu sentido mais amplo, abrangendo também a criação do direito por meio de atos judiciais e administrativos, e de transações jurídicas), mas também para caracterizar o fundamento de validade do Direito e, sobretudo, o fundamento final.<sup>41</sup>

Para Norberto Bobbio<sup>42</sup>, as fontes do direito são “[...] aqueles fatos ou aqueles atos aos quais um determinado ordenamento jurídico atribui a competência ou a capacidade de produzir normas jurídicas”.

No Brasil foi adotado o sistema *civil law*, empregando-se que a fonte do direito é oriunda de lei, diferente do que ocorre no direito anglo-americano, em que vige o sistema de precedentes do povo inglês (*commow law*). As fontes jurídicas do direito tributário têm uma riqueza bem particular, podendo ser divididas em fontes principais e secundárias ou, como Carvalho prefere, instrumentos primários e secundários. Porém é preciso entender quais são esses instrumentos, e assim o autor explica:

<sup>38</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., p. 73.

<sup>39</sup> NOGUEIRA, Rui Barbosa. **As fontes do direito tributário**, p. 493.

<sup>40</sup> FALCÃO, Amílcar. **Introdução ao direito tributário**, p. 26.

<sup>41</sup> MOUSSALLEM, Tárek Moysés. Op. cit., p. 103.

<sup>42</sup> BOBBIO, Norberto. **O Positivismo Jurídico: lições de filosofia do direito**, p. 161.

A lei e os estatutos normativos que têm vigor de lei são os únicos veículos credenciados a promover o ingresso de regras inaugurais no universo jurídico brasileiro, pelo que as designamos por “*instrumentos primários*”. Todos os demais diplomas regradores de conduta humana, no Brasil, têm sua juridicidade condicionada às disposições legais, quer emanem preceitos gerais e abstratos, quer individuais e concretos. São por isso mesmo, considerados “*instrumentos secundários*” ou “*derivados*”, não apresentando, por si só, a força vinculante que é capaz de alterar as estruturas do mundo jurídico-positivo. Realizam os comandos que a lei autorizou e na precisa dimensão que lhes foi estipulada.<sup>43</sup>

Diante de sua imperiosidade, passa-se a analisar especificamente cada uma das fontes do universo jurídico tributário.

### 3.1 FONTES PRINCIPAIS OU INSTRUMENTOS PRIMÁRIOS

#### 3.1.1 A Constituição Federal

A Constituição Federal é o instrumento soberano do nosso direito positivado, sobrepondo-se a toda legislação, visto ser a Carta Magna que disciplina o sistema tributário nacional, traçando seus princípios e normas básicas. Para Amílcar Falcão<sup>44</sup> a Constituição “[...] é a fonte por excelência, posto que é ela que organiza politicamente a nação e, assim fazendo, fixa a extensão da soberania estatal em matéria tributária”.<sup>45</sup> Uma vez que a Constituição é dotada de rigidez, ou seja, só pode ser alterada por procedimento especial e solene, as normas nela contidas, especialmente àquelas que fazem alusão ao Direito Tributário, somente poderão ser alteradas mediante emenda constitucional. Segundo ensinamento de Carvalho:

No Brasil, ocupando-se demoradamente de matéria tributária, o texto constitucional não é o núcleo jurídico adequado para a criação de tributos. Por abrigar normas de sobre nível, soaria mal, em termos de boa técnica, encontrarmos lá disposição que ferisse diretamente a conduta [...].<sup>46</sup>

Logo, a Constituição Federal não irá criar tributos, mas sim abrigar as regras de estrutura (normas que preveem como as outras devem ser produzidas, modificadas

<sup>43</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., p. 83.

<sup>44</sup> FALCÃO, Amílcar. Op. cit., p. 26.

<sup>45</sup> *Idem*.

<sup>46</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., p. 85.

ou extintas), para que assim os façam os legislativos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

### 3.1.2 Lei complementar

Prevista na Constituição Federal, mais especificamente no artigo 69, onde apresenta peculiaridades para a sua aprovação, tanto no campo formal, quanto no quórum qualificado (maioria absoluta), ou, ainda, no campo material, particularidade esta que exige tratar apenas de matérias previamente descritas, acaba servindo como verdadeiro veículo legislativo, cujo intuito é complementar a nossa Carta Magna. O artigo 146, da Constituição Federal, expressa que incumbe a lei complementar, especificamente no campo tributário, dispor sobre conflitos de competência entre as pessoas políticas, regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, bem como os critérios especiais de tributação.

Sobre a lei complementar, explica Moraes que:

[...] a lei complementar não altera a Constituição e não cria tributos. Este somente poderá ser criado pela lei ordinária. A lei complementar apenas completa a Constituição. Se esta não cria tributos, aquela, muito menos, poderá criá-los. Seu comando é dirigido às três esferas de governo (União, Estados e Municípios), sendo, pois, uma lei de caráter *nacional* e não federal (embora promanada do Poder Legislativo da União).<sup>47</sup>

Porém, com a máxima vênia ao ensinamento do autor supracitado, ao analisar-se alguns artigos da Constituição Federal é possível trazer à baila outro entendimento, uma vez que o seu art. 148 prevê que a União poderá, mediante esse caminho legislativo (Lei Complementar), instituir empréstimo compulsório (espécie de tributo), e ainda no artigo 154, inciso I, autorizara instituição de tributos de competência residual da União. Nesse sentido concorda Carvalho:

Para temas tributários, a Lei Básica de 1988 prescreveu muitas intervenções de legislação complementar, que vão desde a expedição de *normas gerais* (art. 146, III), até a própria instituição de tributos, como no caso da competência residual da União (art. 154, I), ou na hipótese de empréstimos compulsórios (art. 148, I e II), passando por uma série de assuntos dos mais variados matizes.<sup>48</sup>

<sup>47</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro de. Op. cit., p. 355.

<sup>48</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., p. 85.



Dessa forma, é possível concluir que a lei complementar não possui a função precípua de criar tributos, instituindo-os apenas em situações excepcionais, constantes da própria Constituição Federal, sob pena de desvirtuar a sua natureza.

### 3.1.3 Lei ordinária

Prevista no artigo 59, inciso III, da Constituição Federal, sua aprovação resta submetida à maioria simples, cujo campo de atuação é residual. Para André L. Borges Netto:

Esse é o instrumento introdutório de normas jurídicas que o legislador constituinte de 1988 escolheu para ser grandemente utilizado na seara tributária, eis que se compagina, à perfeição, com o princípio da estrita legalidade tributária (art. 150, inc. I, da CF) por ser ato originário do poder legislativo<sup>49</sup>

Na mesma linha de raciocínio, Carvalho afirma que:

A lei ordinária é, inegavelmente, o item do processo legislativo mais apto a veicular preceitos relativos à regra-matriz dos tributos, assim no plano federal, que no estadual e no municipal. É o instrumento por excelência da imposição tributária.<sup>50</sup>

Para Roque Antonio Carrazza:

Entendemos que, no Brasil, só o Poder Legislativo, *de regra por meio da lei ordinária*, pode criar ou aumentar tributos. Portanto, apenas o Congresso Nacional, as Assembleias Legislativas, as Câmaras de Vereadores e a Câmara Legislativa, nas esferas respectivamente, federal, estaduais, municipais e distrital, têm competência para, por meio de lei ordinária, instituir tributos ou majorar os já existentes. Essa é a consequência da interpretação sistemática do art. 150, I, da CF.<sup>51</sup>

Logo, como regra<sup>52</sup>, a lei ordinária é o instrumento adequado para a criação de tributos no ordenamento jurídico.

<sup>49</sup> BORGES NETTO, André Luiz. Fontes de direito tributário. Previsão constitucional. Lei complementar, p. 140.

<sup>50</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., p. 85-86.

<sup>51</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. Op. cit., p. 310.

<sup>52</sup> Exceto pelos casos citados no item anterior que a Constituição Federal definiu a obrigatoriedade de lei complementar.

### 3.1.4 Lei delegada

Prevista no artigo 68, da Constituição Federal, a lei delegada é espécie normativa, emanada do Chefe do Executivo em forma de lei que pressupõe a prévia e específica delegação de competência do Congresso Nacional. No Direito Tributário, explica Carrazza que:

As medidas provisórias e as leis delegadas podem veicular normas jurídicas tributárias (v.g., criar deveres instrumentais tributários), mas não tem aptidão jurídica nem para criar, nem para aumentar, tributos. Esta a *mens constitutionis*.

Tais diretrizes, conjugadas com outras, que não vêm para aqui, prestigiam nossa ideia inicial de que só a lei (*ordinária*, na maciça maioria dos casos; *complementar*, em relação aos impostos residuais, aos empréstimos compulsórios e às contribuições sociais a que alude o art. 195, § 4º, da CF) pode criar ou aumentar tributos.<sup>53</sup>

Aceitar que a Lei delegada crie ou aumente tributos seria suprimir o princípio da estrita legalidade tributária. Ainda nas palavras de Carrazza:

[...]de pouco valeria a proclamação constitucional de que só a lei pode exigir ou aumentar tributo (art.150, I) se o legislador pudesse transferir esta atribuição, no todo ou em parte, a outro Poder do Estado, desprovido – salvo hipóteses excepcionálíssimas – de competência para o exercício da atividade normativa.

Na medida que a Constituição não permitiu expressamente que o chefe do Executivo, por meio de lei delegada, criasse ou majorasse tributos, deve prevalecer a interpretação que prestigia o princípio da legalidade tributária.<sup>54</sup>

Para Carvalho:

[...] na medida em que reconhecemos o número profuso de leis complementares, apontados na Constituição para atuar nos domínios tributários, é válido concluir que o emprego de lei delegada não tem a amplitude de outrora, limitando-se a setor restrito.<sup>55</sup>

Pode-se entender, então, que a vedação tributária para esse caminho legislativo é implícita na nossa Constituição Federal, eis que tal caminho é meio excepcional para o regramento de condutas por ato do chefe do Poder Executivo,

<sup>53</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. Op. cit., p. 336.

<sup>54</sup> *Ibidem*, p. 335.

<sup>55</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., p. 87.

já que a tarefa de legislar é típica do Poder Legislativo. Dessa forma, diante da excepcionalidade e na ausência de autorização expressa<sup>56</sup>, deve-se compreender restrita a criação e majoração de tributos por intermédio de lei delegada.

### 3.1.5 Medida Provisória

Prevista no artigo 62, da Constituição Federal, a medida provisória é uma espécie normativa de natureza infraconstitucional que possui força e eficácia de lei. A peculiaridade desse instrumento é que se trata de competência do Presidente da República. Pode ser criada desde que obedeça aos critérios de relevância e urgência, devendo ser submetida de imediato para a análise do Congresso Nacional. Para Carvalho:<sup>57</sup> “Sob o ângulo político, diríamos que vieram compensar a União pelo desaparecimento do decreto-lei”<sup>58</sup>.

A doutrina diverge sobre o cabimento das medidas provisórias em matéria tributária. Luciano Amaro trouxe em sua obra as seguintes opiniões:

A doutrina discutiu se as medidas provisórias teriam cabimento em matéria tributária (especialmente no que respeita à criação ou aumento de tributo). Misabel de Abreu Machado Derzi, Ives Gandra da Silva Martins, Roque Carrazza, Paulo de Barros Carvalho e José Eduardo Soares de Melo pronunciaram-se pela negativa. Leon Fredja Szklarowsky, Walter Barbosa Corrêa, Zelmo Denari, Yoshiaki Ishihara, Eduardo Marcial Ferreira Jardim, Adilson Rodrigues Pires, Marco Aurélio Grego deram resposta positiva. Sacha Calmon Navarro Coêlho, Eduardo Maneira, Hugo de Brito Machado e Celso Ribeiro Bastos só administram as medidas provisórias em matéria tributária para criação de impostos extraordinários (de guerra) e empréstimos compulsórios de calamidade pública e guerra externa (art. 148, I); com isso, acabaram por aceitar que elas cuidassem de matérias de *lei complementar* (figura prevista na Constituição para criação de empréstimos compulsórios), o que, mesmo antes da referida Emenda n. 32, não nos parecia possível.<sup>59</sup>

Como se pode notar, o tema é de significativa divergência na doutrina. Todavia, a Emenda Constitucional nº 32/01 permitiu o entendimento positivo do Supremo Tribunal Federal em autorizar esse meio legislativo em matérias tributárias, desde que efetivamente respeitado o Princípio da Anterioridade.

<sup>56</sup> Previsão do art. 153, § 1º ser facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V (respectivamente: II, IE, IPI e IOF).

<sup>57</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., p. 87.

<sup>58</sup> *Idem*.

<sup>59</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**, p. 175.

Hugo de Brito Machado traz entendimento valioso quanto ao tema:

Medidas Provisórias já não podem instituir nem aumentar impostos, salvo aqueles excluídos do princípio da anterioridade tributária, prestando-se apenas como instrumento para iniciar o processo legislativo para sua instituição ou aumento. É assim porque a medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos, exceto os previstos nos arts. 153, I, II, IV e V, e 154, II, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada.<sup>60</sup>

Logo, de acordo com o que preceitua o artigo 62, § 2º, da Constituição Federal, inserido pela Emenda Constitucional supracitada:

Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional. [...] § 2º. Medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos, exceto os previstos nos arts. 153, I, II, IV, V, e 154, II, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada.

Ainda nas palavras de Amaro:<sup>61</sup> “Não temos nenhuma simpatia pelas medidas provisórias e cremos que a Constituição deveria afastá-las do campo do direito tributário”.

### 3.1.6 Decreto legislativo (tratados e convenções internacionais)

Induvidosamente, diz respeito a uma fonte do Direito Tributário, eis que é por intermédio desse meio que os tratados e convenções internacionais (por eles aprovados), são introduzidos no sistema jurídico positivo nacional. Para André Luiz Borges Netto:

Na seara tributária a sua importância está em que é utilizado como instrumento de aprovação de tratados e convenções internacionais, no plano federal, e de ratificação dos convênios celebrados pelos Estados-membros, no plano estadual.<sup>62</sup>

De acordo com Carvalho:

<sup>60</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., p. 85.

<sup>61</sup> AMARO, Luciano. Op. cit., p. 175.

<sup>62</sup> BORGES NETTO, André Luiz. Op. cit., p. p. 144.

[...] é o estatuto expressivo das competências exclusivas do Congresso Nacional e está no nível de lei ordinária. Aprovado por maioria simples, não tem sanção, sendo promulgado pelo Presidente do Congresso, que o manda publicar. Adquire grande relevância no direito brasileiro como veículo que introduz o conteúdo dos tratados e das convenções internacionais no sistema normativo, como se presta às assembleias legislativas estaduais para absorver o teor dos convênios celebrados entre as unidades federadas, transformando-se em regras jurídicas válidas.<sup>63</sup>

No entendimento de Machado<sup>64</sup> os tratados internacionais constituem “valioso instrumento para a disciplina das relações tributárias com implicações no âmbito internacional”.

### 3.1.7 Resoluções

Previstas no artigo 59 da Constituição Federal, assemelham-se ao decreto legislativo em termos de processo legislativo. Borges Netto cita casos de utilização desse instrumento no campo tributário:

[...] a) a fixação das alíquotas máximas do imposto sobre heranças e doações (art. 155, § 1.º, inc. IV); b) o estabelecimento das alíquotas do ICMS aplicáveis às operações e prestações interestaduais e de exportação (art. 155, § 2.º, inc. IV); c) a estipulação das alíquotas mínimas do ICMS nas operações internas (art. 155, § 2.º, inc. V, a); e d); a estipulação das alíquotas máximas do ICMS quando houver conflito específico que envolva interesse de Estado (art. 155, § 2.º, inc. V, b).<sup>65</sup>

## 3.2 FONTES SECUNDÁRIAS

As fontes secundárias ou instrumentos secundários do Direito Tributário estão previstas no artigo 100 do CTN, transcrito *in verbis*:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

- I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;
- II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;
- III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;
- IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

<sup>63</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., p. 95.

<sup>64</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., p. 87.

<sup>65</sup> BORGES NETTO, André Luiz. Op. cit., p. p. 145.

Agora vejamos as especificidades de cada uma dessas fontes:

### 3.2.1 Atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas

São representados pelas normas expedidas por autoridades administrativas superiores, que, por sua vez, restam dirigidas às inferiores. Traçam diretrizes e maneiras com o escopo de possibilitar o entendimento das normas maiores. Moraes<sup>66</sup> explica que o ato normativo é gênero e suas espécies dependem da sua finalidade ou posição hierárquica de onde emanaram. Pode-se citar como espécies a portaria, a circular, o aviso, a ordem de serviço, a instrução e a instrução normativa.

### 3.2.2 Decisões administrativas

Machado<sup>67</sup> explica que as decisões administrativas são “[...] as decisões proferidas por órgãos singulares ou coletivos incumbidos de *julgar* administrativamente as pendências entre o Fisco e os contribuintes, desde que a lei atribua a essas decisões valor de *norma*”. Como exemplos podem ser citados os pareceres normativos emitidos pela Coordenação do Sistema de Tributação do Ministério da Fazenda.

### 3.2.3 Convênios

Os convênios são celebrados entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. As normas estabelecidas nesses convênios, em princípio, só vinculam as partes convenientes. Segundo Aliomar Baleeiro<sup>68</sup>, “[...] não se revestem dos mesmos caracteres de iguais pactos na ordem internacional”.

### 3.2.4 Práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas

---

<sup>66</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro de. Op. cit., p. 372.

<sup>67</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., p. 90.

<sup>68</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**, p. 649.

Também conhecido como costume administrativo. Fonte que gera muitas críticas, tendo em vista o confronto com o princípio da estrita legalidade do Direito Tributário, merecendo um estudo aprofundado, que será traçado no capítulo seguinte.

#### 4. USOS E COSTUMES NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Norma secundária prevista no artigo 100, inciso III, do Código Tributário Nacional, as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas, também conhecidas como costumes administrativos, fazem parte da legislação tributária (*lato sensu*), conforme preceitua o artigo 96 do Código: “A expressão “legislação tributária” compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes”.

Tárek Moussallem explica que:

Assim é que o art. 100, III, do Código Tributário Nacional funciona como regra estrutural de costume, que confere às práticas reiteradas da administração (enunciação), a qualidade de criar o veículo introdutor de costume (enunciação-enunciada) responsável por inserir as denominadas “normas complementares” (enunciado-enunciado). Assim, o costume-enunciação é fonte do direito tributário porque a Administração fica jungida aos critérios reiteradamente eleitos para as soluções de casos iguais.<sup>69</sup>

Porém, antes de adentrar na questão do universo Tributário, faz-se necessária uma breve análise do que são os costumes jurídicos, também intitulados como Direito Costumeiro, ou, ainda, Direito Consuetudinário, para que melhor seja compreendido este instituto no âmbito Tributário.

Paulo Nader conceitua o Direito Costumeiro como sendo:

[...] *um conjunto de normas de conduta social, criadas espontaneamente pelo povo, através do uso reiterado, uniforme e que gera a certeza de obrigatoriedade, reconhecidas e impostas pelo Estado. Ou na expressiva definição de Ulpiano: mores sunt tacitus consensus populi longa consuetudine inveteratus* (Os costumes são o tácito consenso do povo, inveterado por longo uso).<sup>70</sup>

O autor em questão, na sua obra “Introdução ao Estudo do Direito”, utiliza a doutrina do jurista francês Jacques Cujas, que traça um paralelo entre a lei e o costume:

<sup>69</sup> MOUSSALLEM, Tárek Moysés. Op. cit., p. 123.

<sup>70</sup> NADER, Paulo. **Introdução ao estudo do direito**, p. 150-151.



“*Quid consuetudo?*  
 - *Lex non scripta:*  
*Quid lex:*  
 - *Consuetudo scripta*”.<sup>71</sup>

Entende-se então que o costume é um direito não escrito (*jus non scriptum*) e, diante disso, a norma, uma vez escrita, deixa de ser costumeira, na medida em que passa a ser codificada em forma de lei. Moraes<sup>72</sup> corrobora tal entendimento quando explana que o costume: “Trata-se de uma norma jurídica não escrita consagrada pelo uso, com a convicção de obrigatoriedade”.

Ainda nas palavras de Moraes:

O costume, historicamente, foi a forma mais antiga de elaboração de norma jurídica. Quando o grupo social adotava uma prática reiterada de agir, essa repetição constante e uniforme se transformava em regra jurídica e num direito não escrito (direito consuetudinário). [...]. Pela noção atual de costume, podemos dizer ser este uma regra de conduta criada espontaneamente pela consciência comum do povo, que a observa de modo constante e uniforme, sob a convicção de que corresponde a uma necessidade pública. Portanto, de uma idéia objetiva de costume (repetição constante de atos, convertida em uso, do qual se desprende espontaneamente uma regra de conduta), passamos para um conceito *jurídico* de costumes, como fonte de direito, quando entra um novo elemento, a *opinioe cesitatis*.<sup>73</sup>

Para Lins e Loureiro<sup>74</sup>: “O costume é uma fonte reconhecida desde que o uso prolongado seja capaz de caracterizar o costume como admitido, e de gerar a convicção, entre os interessados, de que tal constitui regra de direito”.

Partindo dessa premissa, o próximo passo é compreender a classificação dos costumes e, para tanto, a doutrina os divide em três espécies, conforme se apresentam no meio jurídico, quais sejam: *secundum legem*, *praeter legem* e *contra legem*.

1. Costume *secundum legem* ou *interpretativo* - tem posição equiparada a um costume interpretativo da norma positivada, pois segundo Rubens Gomes de

---

<sup>71</sup> *Idem*.

O que é o costume?

- É a lei não escrita.

O que é a lei?

- É o costume escrito (tradução da autora)

<sup>72</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro de. Op. cit., p. 378.

<sup>73</sup> *Ibidem*, p. 377.

<sup>74</sup> LINS, Miguel; LOREIRO, Célio. **Teoria e prática do direito tributário**, p. 258.

Sousa:<sup>75</sup> “simplesmente se refere a uma determinada maneira de entender e aplicar uma lei existente, ou de exercer certa atividade quanto a qual não haja disposição na lei”.

Para Moraes:

O costume administrativo vem, no caso, interpretar o direito escrito, dando-lhe o entendimento que a Administração acha ser exato. Coincidindo lei e o costume, em verdade temos uma só regra, embora com pluralidade de títulos. Devemos observar que o costume *secundum legem* só é fonte de direito, porque a lei lhe atribui essa virtude.<sup>76</sup>

2. Costume *praeter legem* ou introdutório - é aplicável supletivamente no caso de lacuna de lei. Paulo Nader<sup>77</sup> ensina que essa “espécie é admitida pela generalidade das legislações”. Sousa<sup>78</sup> explica que ocorre “quando institui uma nova norma de conduta, na ausência de lei a respeito”. Moraes<sup>79</sup> menciona ser “no caso, o direito construído pelo legislador não chega a alcançar certa área. O costume, ao lado da lei, vem preencher a zona vazia, completando o direito escrito”.

3. Costume *contra legem* ou *ab-rogatório* - que antagônico ao direito positivado. Segundo Nader<sup>80</sup> “é a chamada *consuetudo abrogatoria*, que se caracteriza pelo fato de a prática social contrariar as normas de Direito escrito”. Para Sousa<sup>81</sup> é “quando considera revogada uma norma de lei existente porque tenha deixado de ser aplicada”.

A partir dessa ponderação sobre os costumes e as suas classificações no universo jurídico, retorna-se ao foco principal sobre as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas, mais precisamente no âmbito tributário. Conforme já explanado anteriormente, o Direito Tributário é eminentemente obrigacional, na medida em que diz respeito ao ramo do direito que rege as relações jurídicas entre o Estado e o contribuinte. Sacha Calmon Navarro Coêlho explica que o objeto do Direito Tributário é:

O de regular o relacionamento entre *Estado* e *contribuinte*, tendo em vista o pagamento e recebimento do tributo. Certos autores dizem que o Direito

<sup>75</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**, p. 74.

<sup>76</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro de. Op. cit., p. 378.

<sup>77</sup> NADER, Paulo. Op. cit., p. 154.

<sup>78</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. Op. cit., p. 74.

<sup>79</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro de. Op. cit., p. 378.

<sup>80</sup> NADER, Paulo. Op. cit., p. 154.

<sup>81</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. Op. cit., p. 74.

Tributário regula uma parcela da atividade financeira do Estado, qual seja a de receber tributos. Esta é uma visão autoritária e estática. Em verdade, o Direito Tributário regula e restringe o poder do Estado de exigir tributos e regula os deveres e direitos dos contribuintes, *isonomicamente*.<sup>82</sup>

Partindo dessa premissa, a admissão das práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas, ou, digam-se, os costumes fiscais, recebem críticas em sua aceitação, uma vez que conforme já pontuado, todo o Direito Tributário se pauta sobre o princípio da legalidade, como *plus* da estrita legalidade, levando a crer que nada no ambiente tributário possa ser feito, senão vinculado a um texto legal. Sobre isso, Moraes explica:

Em verdade, diante da consagração do princípio constitucional da legalidade tributária, o costume administrativo jamais poderia ser fonte de direito tributário. Ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de *lei*. O princípio da *legalidade* tributária é consagrado pela Constituição. Entretanto, a prática reiterada de certos atos [...], constitui elemento de fato que poderá ser invocado para fins de equidade. Se a própria Administração pratica reiteradamente certos atos, esse costume pode ser aceito como fonte (secundária) de direito.<sup>83</sup>

Aliomar Baleeiro salienta que:

O CTN e, aliás, os doutrinadores estrangeiros, em geral, expressam repugnância pela admissão dos usos e costumes como fonte do Direito Tributário. No Brasil, não só Amílcar Falcão e Rubens G. de Sousa os toleram, mas o projeto de Código Tributário, na redação proposta por Osvaldo Aranha ao Congresso, mencionava expressamente essa fonte.<sup>84</sup>

Lins e Loureiro também dissertaram sobre o assunto da seguinte forma:

O já citado art. 57 do Projeto de Código Tributário Nacional inclui, na sua al. III, os "...usos, costumes e práticas de observância reiterada por parte das autoridades administrativas, desde que não sejam contrários à legislação tributária ou à jurisprudência firmada do Poder Judiciário".<sup>85</sup>

Para Hugo de Brito Machado<sup>86</sup> as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas "[...] representam uma posição sedimentada do Fisco na aplicação da legislação tributária e devem ser acatadas como boa interpretação de

<sup>82</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Op. cit., p. 33.

<sup>83</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro de. Op. cit., p. 379.

<sup>84</sup> BALEEIRO, Aliomar. Op. cit., p. 649.

<sup>85</sup> LINS, Miguel; LOREIRO, Célio. Op. cit., p. 259

<sup>86</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., p. 90.

lei”. Para Moussallem:<sup>87</sup> “Em razão do princípio da segurança jurídica, a Administração não pode exigir que o contribuinte se comporte de forma diferente daquela por ela consentida de forma repetida”.

Amílcar Falcão fortalece tais entendimentos quando propõe que: “Os usos e costumes também podem aparecer como fonte secundária do direito tributário. Como tal se considera a observância constante e uniforme de um conjunto de práticas, quer na aplicação da lei, quer na ausência desta”.<sup>88</sup>

Sobre as classificações dos costumes, Sousa defende que os introdutórios e ab-rogatórios, não podem existir no direito tributário:

[...] o costume introdutório: no máximo, poder-se-ia admiti-lo quanto a normas de fiscalização, dentro dos limites dos regulamentos em vigor; por outro lado, uma lei só pode ser revogada por outra, e nunca pelo desuso (Lei de Introdução do Código Civil, dec. Lei federal 4.65 de 4-9-42, art. 2º), o que exclui o costume ab-rogatório. Já o costume interpretativo exerce uma função comparável à das circulares, embora, como é claro, tenha menor força que estas por não se tratar de norma escrita [...].<sup>89</sup>

Amílcar Falcão fortifica o pensamento de Sousa:

Há uma certa dúvida sobre a possibilidade de configurar-se o costume introdutivo no direito público, dúvida que se tem resolvido afirmativamente, falando-se mesmo, no direito constitucional tributário francês, em princípios de anualidade dos tributos e de igualdade dos contribuintes perante o fisco como constituindo normas consuetudinárias introdutórias obrigatórias. O certo é que nada impede a existência de costumes introdutórios em direito tributário, especialmente em direito tributário, especialmente em direito tributário formal, excluída, porém, a criação da obrigação principal, e seu *quantum*, ou a determinação do fato gerador e de sua atribuição aos sujeitos passivos.

O desuso é absolutamente inadmissível, além do mais, porque é vedado por dispositivo expresso, que disciplina o modo como se revogam ou modificam as leis.

O costume é sobretudo importante, porém, pelo seu caráter interpretativo e, nesse caso, tem relevo, inclusive, para fundamentar a defesa do contribuinte, quando a sua conduta for impugnada pelo fisco, excluindo, assim, a aplicação de penalidades.<sup>90</sup>

Ainda de acordo com a classificação dos costumes, Moraes<sup>91</sup> concorda com os entendimentos acima ponderados, afirmando que o costume *contra legem* é

<sup>87</sup> MOUSSALLEM, Tárek Moysés. Op. cit., p. 123.

<sup>88</sup> FALCÃO, Amílcar. Op. cit., p. 57.

<sup>89</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. Op. cit., p. 75.

<sup>90</sup> *Ibidem*, p. 57-58.

<sup>91</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro de. Op. cit., p. 378-379.

inadmissível, pois admiti-lo seria subverter todo o sistema da legalidade. Já o *secundum legem* é admitido, sendo que nesse caso o costume administrativo vem “interpretar o direito escrito, dando-lhe o entendimento que a Administração acha ser exato”. E o costume *praeter legem* pode ser admitido de forma restrita “não podendo servir para criar a obrigação tributária principal ou regular qualquer matéria deferida à lei tributária”.

Pode-se entender, então, que a doutrina, de um modo geral, mostra-se pacífica na opinião de que os costumes nascem no direito tributário, mais especificamente de um cumprimento continuado de determinada prática, que se tornando uma praxe administrativa, terá eficácia para vincular juízes e contribuintes. Para Rui Barbosa Nogueira,

Em matéria de tributação, praticados por *funcionários fiscais e contribuintes*, que constituem mais um elemento de fato do que de direito, em matéria tributária, pois sendo a obrigação tributária “*ex lege*”, em princípio não pode o costume ter oponibilidade, quer ao fisco, como ao contribuinte, no sentido de excluir a obrigação fiscal, ou agravá-la. Entretanto, na *aplicação, especialmente do princípio da equidade*, pelo administrativo, poderá ser invocado quando a favor do contribuinte e com mais procedência se se tratar de um uso que venha sendo praticado pelos próprios agentes tributários.<sup>92</sup>

No mesmo sentido é o enfoque jurisprudencial:

TRF-4 - APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA AMS 19960 SC (TRF-4) 95.04.19960-7  
 Ementa: TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. AJUDA DE CUSTO. ACRÉSCIMOS LEGAIS. PRÁTICA REITERADA DA ADMINISTRAÇÃO. ISONOMIA. Tendo a autoridade administrativa deixado de exigir os encargos legais incidentes sobre recebimentos, pelo contribuinte, de ajuda de custo, em vários casos análogos, tal atitude caracterizou prática reiterada, nos termos do ART- 100, INC-3 do CTN-66, impondo a sua aplicação para os contribuintes que estejam na mesma situação, sob pena de ferir-se o princípio constitucional da isonomia.<sup>93</sup>

Nota-se no julgado acima explanado que uma vez tendo a autoridade administrativa agido de determinada forma em casos semelhantes, incorrendo em prática reiterada, não seria justo penalizar o contribuinte que agiu da mesma maneira, garantindo-se, dessa forma, a aplicação do princípio constitucional da isonomia, que

<sup>92</sup> NOGUEIRA, Rui Barbosa. Op. cit., p. 498.

<sup>93</sup> TRF-4 - AMS: 19960 SC 95.04.19960-7, Relator: José Fernando Jardim de Camargo, data de julgamento: 08/05/1997, segunda turma, data de publicação: DJ 30/07/1997 p. 57782.

representa símbolo da democracia, pois indica um tratamento justo e igualitário a todos os cidadãos. Corroborando com esse entendimento, Moraes afirma que:

[...] toda regra ou prática regular, uniforme e constante, observada pela Administração, constitui fonte complementar do direito tributário. Em outras palavras, diante do texto do código tributário nacional, os costumes administrativos constituem fontes (secundárias) do direito tributário. Trata-se, em verdade, de norma não escrita que o uso consagrou, de praxe administrativa, a mais antiga fonte do direito.<sup>94</sup>

Na obra de Roque Antonio Carrazza são lembrados os ensinamentos do mestre Geraldo Ataliba sobre a isonomia, quando diz que:

A isonomia impõe-se no sistema de direitos, diante das oportunidades que o Estado oferece, seja perante o gozo dos seus serviços, seja no uso dos seus bens, seja em relação ao poder de polícia, seja à vista de outras manifestações administrativas, ou de encargos que o Estado pode exigir aos cidadãos, como o poder de expropriar, de requisitar etc., seja relativamente às manifestações tributárias, disciplinares ou outras.<sup>95</sup>

Percebe-se então que as práticas que se mostram reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas acabam por inserir no ordenamento jurídico um costume fiscal. Se tal costume for menos oneroso ao contribuinte, e assim restar praticado, não poderá o fisco lhe exigir conduta diversa, pois ele mesmo (Fisco/Estado) agiu dessa maneira. Nesse sentido explica Celso Ribeiro Bastos:

As práticas reiteradas na Administração num determinado sentido geram no contribuinte o sentimento de estar cumprindo com o seu dever. Seria uma demasia exigir-se que ele próprio fosse se insurgir contra um comportamento administrativo que o beneficiasse para pleitear outro mais oneroso. Se a Administração decidir alterar essa prática, só poderá fazê-lo com relação aos comportamentos futuros e nunca relativamente aos pretéritos, pois estes encontram-se protegidos pelo caráter normativo de que se reveste o comportamento habitual da Administração.<sup>96</sup>

Além disso, o legislador do Código Tributário Nacional previu no parágrafo único, do artigo 100, que a observância das normas, ou fontes secundárias, salientadas no capítulo anterior, inclusive os costumes (práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas), excluem a imposição de penalidades, cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do

<sup>94</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro de. Op. cit., p. 376.

<sup>95</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. Op. cit., p. 74 *apud* ATALIBA (1994, p. 175-176).

<sup>96</sup> BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e de direito tributário**, p. 176.

tributo. Dessa forma, caso o contribuinte tenha recolhido o tributo à base de prática adotada pelo fisco, eventuais diferenças devidas só poderão ser exigidas sem tais cobranças, conforme claramente especificamente no artigo 100, parágrafo único, *in verbis*:

Art. 100: [...]

Parágrafo Único: A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

É preciso atentar que a previsão legal é clara no sentido da exclusão de penalidades e ajustes, não de pagamento de tributos. Ou seja, o tributo será devido de qualquer forma. Ocorre que o legislador ordena apenas a exclusão da penalidade, da cobrança de juros de mora e da atualização do valor monetário. Acaso o contribuinte recolher erroneamente o tributo com base em algumas das previsões do artigo 100, do Código Tributário Nacional. Nesse sentido explica Moraes:

A observância do costume administrativo exclui a aplicação de penalidades ao contribuinte, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário, da base de cálculo do tributo (CTN, art. 100, parágrafo único). Exclui a aplicação, também, da correção monetária do débito fiscal.<sup>97</sup>

No mesmo raciocínio, Luciano Amaro aduz que:

Trata-se dos costumes fiscais; se, em face de certa norma, e à vista de determinada situação de fato, a autoridade age reiteradamente da mesma maneira (por exemplo, aceitando, ainda que tacitamente, uma conduta do contribuinte), esse comportamento da autoridade implica a criação de uma “norma” que endossa a conduta do contribuinte, e cuja revogação submete-se aos efeitos do parágrafo único do art. 100 do Código.

[...]

A observância das “normas complementares” faz presumir a boa-fé do contribuinte, de modo que aquele que pautar seu comportamento por uma dessas normas não pode (na hipótese de a “norma” ser considerada ilegal) sofrer penalidade, nem cobrança de juros de mora, nem pode ser atualizado o valor monetário da base de cálculo do tributo (art. 100, parágrafo único).<sup>98</sup>

Sousa corrobora alegando que:

[...] o particular pode sempre alegar a seu favor aquilo que a administração tenha reiteradamente considerado como sendo o entendimento exato de alguma lei, quando aquela pretenda afastar-se desse entendimento em

<sup>97</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro de. Op. cit., p. 379.

<sup>98</sup> AMARO, Luciano. Op. cit., p. 192.

prejuízo do particular; ou, ainda, o particular que tenha agido pela forma que a administração sempre considerou como certa, poderá alegar essa circunstância para demonstrar a sua boa-fé e assim evitar ou reduzir penalidades.<sup>99</sup>

Nota-se então que a boa-fé, que estabelece um padrão ético de conduta entre as partes nas relações jurídicas de todo direito positivado, servindo inclusive de excludente de ilicitude em outros ramos do direito, aplica-se também ao direito tributário. Assim, Humberto Ávila esclarece que:

[...] tendo as autoridades administrativas deixado de exigir o imposto supostamente devido por tão longo período, está consubstanciada a prática reiterada da administração. E a observância das práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas, conforme preceitua o parágrafo único do artigo 100 [...], exclui a imposição de penalidades. [...]. Punir os contribuintes com a imposição de multa significa punir quem confia na própria Administração, em manifesta contrariedade ao princípio da boa-fé, que é um dos corolários do princípio da moralidade administrativa previsto no artigo 37 da CF/88.<sup>100</sup>

No mesmo sentido se posiciona o Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTÁRIO. PRÁTICA REITERADA DE ATOS PELA ADMINISTRAÇÃO. PENALIDADE INAPLICÁVEL. INTELIGÊNCIA DO ART. 100, INC. III, PAR. ÚNICO, DO CTN. 1. RESTANDO CONFIGURADA A PRÁTICA CONSTANTE DE ATOS PELA ADMINISTRAÇÃO, HA DE SE APLICAR O PRECEITO INSCULPIDO NO ART. 100 III, PAR. ÚNICO, DO CTN, QUE EXCLUI O CONTRIBUINTE DA IMPOSIÇÃO DE PENALIDADES, DA COBRANÇA DE JUROS DE MORA E A ATUALIZAÇÃO DO VALOR MONETÁRIO DA BASE DE CÁLCULO DO TRIBUTO.

2. RECURSO IMPROVIDO.

[...]

VOTO

[...]

No caso presente, não estamos diante de uma norma complementar escrita, é a parte de certo ato de forma reiterada pela autoridade administrativa que integra o próprio conceito de legislação tributária, veiculando seu comportamento e obrigando o contribuinte nos limites de sua eficácia, afastando com isso o discricionarismo e garantindo maior grau de segurança aos contribuintes.

É, portanto, um tipo de fonte secundária que se destina a complementar as leis, tratados, convenções internacionais e decretos, não podendo inovar ou alterar o texto da norma que complementa. Mas termina por veicular-se às normas costumeiras, criadas pelas práticas reiteradas das autoridades, revelando significativa importância de ordem prática.

A "prática reiteradamente observada" em questão vem do fato de as autoridades fiscais, por repetidas vezes, expedirem documentos de importações em nome do contribuinte, registrando-lhe o direito à isenção dos

<sup>99</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. Op. cit., p. 75

<sup>100</sup> ÁVILA, Humberto. Imposto sobre a prestação de serviços de qualquer natureza. ISS. Normas constitucionais aplicáveis. Precedentes do Supremo Tribunal Federal. Hipótese de incidência, base de cálculo e local da prestação. Leasing financeiro: análise da incidência, p. 120.



impostos, conforme restou demonstrado documentalmente, mesmo tendo conhecimento da expiração do prazo de isenção.

A recorrente alega que só com a posterior revisão aduaneira haveria possibilidade de se constatar o cabimento ou não do benefício fiscal aplicado.

[...]

O parágrafo único do artigo em tela é cristalino ao dispor que o efeito das normas complementares nele enumeradas exclui a imposição de penalidades, cobrança de juros de mora e correção monetária. E nesse rol de normas complementares se inclui a conduta da autoridade administrativa ora examinada.

Deduz-se, pois, que o contribuinte merece ser protegido contra a mudança de critério adotado pelo Fisco na interpretação da legislação tributária. Ele não pode prejudicar, sobretudo punir, o contribuinte pelos fatos anteriores à nova orientação. O princípio da segurança das relações jurídicas se sobrepõe para garantir a estabilidade necessária aos sujeitos das obrigações.

[...] <sup>101</sup>

Com uma grande importância ao tema, nota-se que o relator, na parte derradeira de seu voto, trouxe o princípio constitucional da segurança jurídica, que tem o intuito de propor estabilidade para as relações. Tal princípio não se encontra de forma explícita na Carta Magna, mas implicitamente em todo ordenamento jurídico, restando ligado diretamente aos direitos e garantias fundamentais do Estado Democrático de Direito.

Sobre as penalidades, cabe ressaltar também o artigo 112, do Código Tributário Nacional, que prevê:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Outra questão a ser indagada sobre o tema e que poucos doutrinadores se posicionam, diz respeito a quantas vezes uma prática utilizada poderá ser considerada como reiterada. Hugo de Brito Machado<sup>102</sup> traz entendimento sobre o assunto, afirmando que bastaria que a prática fosse adotada por duas vezes para ser considerada como reiterada.

<sup>101</sup> STJ - REsp: 162616 CE 1998/0006152-5, Relator: Ministro José Delgado, data de julgamento: 02/04/1998, T1 –primeira turma, data de publicação: DJ 15/06/1998, p. 53.

<sup>102</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., p. 90.

O trecho da aludida obra foi base doutrinária para o seguinte julgado:

EMENTA: ICMS - FALTA DE RECOLHIMENTO -OPERAÇÕES INTERESTADUAIS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - PARCIAL PROCEDÊNCIA.

O Protocolo ICMS 46/2000 dispõe sobre o regime de substituição tributária nas operações interestaduais com farinha de trigo. Consoante o citado Protocolo, o ICMS-ST deve ser recolhido por ocasião da entrada da mercadoria no Estado. No caso em tela, observa-se que os agentes fiscais de fronteira, equivocadamente, erraram ao preencher os DAE's de pagamento com o código referente ao ICMS Antecipado, quando o correto seria ICMS Substituição Tributária. In casu, verifica-se que, o ICMS Substituição Tributária é devido pelo Contribuinte Autuado, todavia, tal prática considerada como adotada reiteradamente pela autoridade administrativa, exclui a penalidade, devendo ser exigido apenas o principal. Auto de infração julgado parcial procedente. Decisão amparada no art. 100, inc. 111, c/c seu Parágrafo único do CTN. Decisão, por unanimidade de votos, conforme manifestação oral do representante da douta Procuradoria Geral do Estado.

[...]

Voto

[...]

No processo sub examen, argumenta a Recorrente que os agentes fiscais autuantes modificaram o critério jurídico adotado (ICMS Antecipado) pelos agentes dos postos fiscais de fronteiras, entendendo que o ICMS deveria ter sido pago na sistemática de Substituição Tributária.

Nesse particular, data vênia, o entendimento esposado pela Recorrente, discordo de tal entendimento, pois entendo que não houve mudança de critério jurídico. Como visto, pelas normas acima transcritas, desde 2000, com o Protocolo ICMS 46, e com a edição do Decreto nº26.155/2001, a farinha de trigo já vinha sendo tributada pela sistemática da Substituição Tributária. In casu, o que houve foi que os agentes de fronteira, impulsionados em razão de uma decisão judicial ou, simplesmente, um erro de fato, utilizou, ao preencher os DAE's, o código referente ao ICMS Antecipado, e não o correto, ICMS Substituição Tributária.

Com efeito, o ICMS Substituição Tributária é devido para o caso em tela. No caso vertente, não houve mudança de critério jurídico, mas sim, um erro dos fiscais no momento da emissão dos DAE's.

A própria Julgadora de 1 a Instância reconheceu o fato ao salientar que "o equívoco cometido pelas autoridades fiscais não pode ser validamente invocado para eximir o contribuinte de uma obrigação legal, claramente prevista na legislação".

Diante deste fato, resta um questionamento: Em função de procedimento errôneo adotado pelos fiscais de fronteira, pode o contribuinte vir a ser penalizado por fato que não deu causa?

Na situação fática que se apresenta, como visto, não foi o contribuinte que deu causa ao erro, este apenas cumpriu a determinação das autoridades administrativas dos Postos Fiscais de Fronteira.

Desse modo, entendo, que o mesmo tem direito a espontaneidade, a qual não lhe foi oferecida, devendo, portanto, ser excluída a penalidade exigida na inicial. Dispõe o Código Tributário Nacional em seu art. 100, 111, c/c seu Parágrafo único, in verbis:

[...]

Sobre a situação em tela, Hugo de Brito Machado esclarece: "o CTN não estabelece qualquer critério para se determinar quando uma prática deve ser considerada como adotada reiteradamente pela autoridade administrativa, devendo-se, todavia, entender como tal uma prática repetida, renovada. Basta que tenha sido adotada duas vezes, pelo menos, para que se considere reiterada".

Acrescenta, ainda, Hugo de Brito Machado Segundo: “Ao adotar este entendimento, nada mais está fazendo que consagrando o costume como fonte (subsidiária) do Direito Tributário. Não prevalece sobre a lei, mas sua importância é inegável, sobretudo quando essas práticas reiteradas são posteriormente consideradas ilegais, hipótese na qual o contribuinte que houver deixado de recolher tributos por conta delas não poderá ser penalizado, sendo-lhe exigido apenas o principal”.

No presente processo, em função dos princípios constitucionais da segurança jurídica, da confiança, da boa-fé, da moralidade e da razoabilidade, não seria lícito à autoridade administrativa, uma vez tendo orientado o sujeito passivo a comportar-se de determinada maneira, depois afirmar a invalidade dessas mesmas normas, e pretender punir quem as observou.

[...] <sup>103</sup>

Nota-se que no julgado a relatora indicou, além dos princípios da boa-fé e da segurança jurídica, já tratados anteriormente, os da confiança, da moralidade e da razoabilidade. Sobre a moralidade dispõe Melo:

A moralidade administrativa - nem sempre fácil de captar e precisar - encontra-se adstrita aos lindes do desvio do poder, ou seja, a utilização de meios ilícitos para atingir objetivos da Administração, mesmo que todos os elementos componentes do ato público guardem consonância (ainda que formal) com a norma.

É possível vislumbrar a configuração da imoralidade do ato administrativo nas práticas atentatórias aos bons costumes, na ofensa às regras da boa administração (falta de espírito público e de presteza ao servir à comunidade), na deslealdade e na surpresa, que constituem elementos nocivos à relação administrador (Fisco) e administrado (contribuinte).<sup>104</sup>

Sobre o princípio da razoabilidade, extraem-se os ensinamentos de Hely Lopes Meirelles:

Sem dúvida, pode ser chamado de princípio da proibição de excesso, que, em última análise, objetiva aferir a compatibilidade entre os meios e os fins, de modo a evitar restrições desnecessárias ou abusivas por parte da Administração Pública, com lesão aos direitos fundamentais. Como se percebe parece-nos que a razoabilidade envolve a proporcionalidade, e vice-versa. Registre-se, ainda, que a razoabilidade não pode ser lançada como instrumento de substituição da vontade da lei pela vontade do julgador ou do intérprete, mesmo porque “cada norma tem uma razão de ser”.<sup>105</sup>

Unindo os princípios do julgado, pode-se entender que se busca a preservação da segurança nas relações jurídicas tributárias. Logo, o contribuinte não deverá ser penalizado quando pautar as suas condutas nas práticas da Administração Pública,

<sup>103</sup> Resolução nº13412011 1ª câmara de julgamento sessão de 25/01/2011 – 17ª sessão ordinária processo de recurso nº 1/1515/2008.

<sup>104</sup> MELO, José Eduardo Soares de. Op. cit., p. 41-42.

<sup>105</sup> MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**, p. 86-87.

que deve ter por base a ética e a moralidade, pautando-se, assim em critérios justos, razoáveis e proporcionais na aplicação de suas normas.

## 5. CONCLUSÃO

O desenvolvimento deste estudo confirmou que os costumes, a fonte mais antiga de Direito da nossa história, podem ser aceitos em matéria tributária, sem afrontar os princípios constitucionais do sistema *Civil Law*, dentre eles a legalidade e como visto, o *plus*, que o constituinte de 1988 consagrou para o direito tributário, como sendo a estrita legalidade tributária.

O Código Tributário Nacional abarca como parte da legislação tributária, no seu art. 96, as normas complementares descritas no artigo 100, do mesmo instituto, e dentre elas as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas. Sobre essas, deve-se ter em vista que uma vez que o Fisco praticou determinado ato por mais de duas vezes, tal poderia gerar um costume fiscal e, portanto, tais práticas devem ser reconhecidas como uma fonte do direito tributário.

Tal costume deverá ser analisado e valorado de acordo com as classificações do ordenamento jurídico. Dessa forma, não deve ser admitido, no direito tributário, o costume que for contrário a lei (*contra legem*). Por outro lado, deve ser admitido quando vier a interpretar uma lei (*secundum legem*), podendo ser aceito, restritamente, nos casos de lacuna de lei (*praeter legem*), desde que não crie obrigação tributária não positivada, ou regule alguma matéria deferida em lei.

Conclui-se, ainda, que tendo o contribuinte agido de acordo com as práticas adotadas pelo Fisco, não devem ser a ele impostas penalidades, juros de mora e correção monetária (art. 100, parágrafo único, do CTN), pois o entendimento presumido é que o contribuinte, no seu íntimo, estava agindo corretamente, uma vez que não se pode imaginar que o sujeito passivo escolheria um caminho mais oneroso, na medida em que subsiste um comportamento administrativo mais benéfico.

Logo, a aplicação dos usos e costumes no Direito Tributário não vai na contramão dos princípios constitucionais e tributários estudados ao longo deste trabalho, pois não inovaria, tampouco descumpriria preceitos positivados, sendo então permitidos, desde que respeitadas às suas respectivas ressalvas.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

ÁVILA, Humberto. Imposto sobre a prestação de serviços de qualquer natureza. ISS. Normas constitucionais aplicáveis. Precedentes do Supremo Tribunal Federal. Hipótese de incidência, base de cálculo e local da prestação. Leasing financeiro: análise da incidência. **Revista dialética de direito tributário**. São Paulo: Dialética, n. 122, 2005.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Atual. Por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e de direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

BOBBIO, Norberto. **O Positivismo Jurídico**: lições de filosofia do direito. Trad. Márcio Pugliesi, Edson Bini e Carlos E. Rodrigues. São Paulo: Ícone, 1995.

BORGES NETTO, André Luiz. Fontes de direito tributário. Previsão constitucional. Lei complementar. **Cadernos de direito constitucional e ciência política**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1996.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 30. ed., rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 10. ed., rev., atual. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. Trad. Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

FALCÃO, Amílcar. **Introdução ao direito tributário**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

LINS, Miguel; LOREIRO, Célio. **Teoria e prática do direito tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1960.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 38. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2017.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Dialética, 2007.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *In*: “Fontes do direito tributário”, SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo Barros Carvalho**. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

NADER, Paulo. **Introdução ao estudo do direito**. 23. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

NOGUEIRA, Rui Barbosa. **As fontes do direito tributário**. vol. 42. Rio de Janeiro: Revista de Direito Administrativo, 1955.

RABELLO FILHO, Francisco Pinto. *In*: “Competências privativas” reflexões jurídico-constitucionais acerca de sua real existência, PRADO, Luiz Regis *et al.* **Revista Unimar**. Maringá: Imprensa Universitária, 1985.

\_\_\_\_\_. **O Princípio da anterioridade da lei tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

REALE, Miguel. **Lições preliminares de direito**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. Edição póstuma. São Paulo: Resenha Tributária Ltda., 1981.