O PROBLEMA DAS FONTES DO DIREITO TRIBUTÁRIO

AMILCAR DE ARAÚJO FALCÃO
Assistente Jurídico do Ministério das Relações Exteriores e Professor de Direito Tributário, nos Cursos de Administração do DASP

SUMÁRIO: 1. *Sentido da expressão — fonte do direito.* 2. *A Constituição como fonte do Direito Tributário.* 3, 4, e 5. *A lei tributária, sua natureza e elaboração.* 6, 7 e 8. *O orçamento e sua natureza jurídica: o princípio da anualidade dos tributos.* 9. *O poder regulamentar e sua extensão.* 10. *Tratados e convenções internacionais.* 11. *As fontes secundárias: circulares, portarias e instruções.* 12. *Usos e costumes.* 13. *A jurisprudência e a eqüidade.*

1. A expressão fonte do direito pode ser entendida de diferentes maneiras: *a*) ora, em *sentido material*, significa o conjunto de causas que determinam a formação da ordem jurídica ou que lhe dão certa configuração — dentro dessa acepção, é que se fala na consciência jurídica como sendo a fonte do direito; *b*) ora, em sentido subjetivo, com tal expressão se quer aludir à vontade que atribui existência e eficácia às normas jurídicas — e então se diz que é o Estado a única fonte do direito interno; *c*) por fim, em sentido formal, fonte designa aquela vontade, devidamente manifestada no mundo externo, seja com fatos, ou com palavras escritas ou faladas, com o objeto de gerar norma jurídica. [1]

Interessa-nos a categoria por último mencionada e, aí, a manifestação de vontade criadora de norma jurídica, de modo explícito, seja por escrito (lei, regulamento, circular), seja tàcitamente (usos e costumes).

Fonte, portanto, é o complexo de normas, preceitos e determinações cujo conjunto compõe o ordenamento jurídico ou o direito positivo de um país.

O direito tributário, especialmente, possui uma riqueza de fontes muito particular, uma vez que às que comumente se admitem para os

1 Cf. a êsse respeito, Francesco D'Alessio, *Istituzioni di Diritto Amministrativo Italiano*, 1943, vol. I, págs. 54 a 57, ns. 32 e 33.

demais ramos do direito se acrescentam outras tantas que decorrem de certa elaboração construtiva, proveniente do tratamento das questões tributárias pela Administração. [2]

São fontes principais: a constituição, a lei (aí compreendido o orçamento), o regulamento, os tratados e convenções internacionais.

São fontes secundárias, complementares ou subsidiárias: as circulares, instruções e portarias, os usos e costumes, a eqüidade e, de certo modo, a jurisprudência.

2. A Constituição é a fonte por excelência, pôsto que é ela que organiza polìticamente a nação e, assim fazendo, fixa a extensão da soberania estatal em matéria tributária.

Tanto maior relêvo adquire tal fonte do direito no nosso ordenamento jurídico, uma vez que entre nós, por um lado, vige um sistema constitucional rígido, por outro lado, vigora o princípio do contrôle jurisdicional da constitucionalidade das leis e dos atos do Poder Executivo, o que acarreta uma delimitação da elaboração legislativa, e, por fim, estão estabelecidos uma discriminação de rendas ou uma partilha tributária rígida e um número regular de recomendações e limitações dentro das quais cada uma das entidades federadas há de exercitar a sua competência no particular. [3]

Como exemplos de tais disposições constitucionais, que ora visam a resguardar, essencialmente, postulados de regime político vigente, inclusive do regime federativo, e ora visam, essencial e diretamente, a dispor sôbre matéria tributária, são dignos de nota: *a*) o dispositivo que atribui competência à União e, subsidiàriamente, aos Estados para fixar normas gerais de direito financeiro (art. 5.º, XV, *b*, e art. 6.º); *b*) os dispositivos que discriminam a competência privativa da União, Estados, Distrito Federal, Municípios e Territórios (arts. 26, § 4.º, 15, 16, 19 e 29) e concorrente dos três primeiros (art. 21) ou que condicionam seu exercício (arts. 17, 20, 27, 31, V, 32 e 13, êste do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias); *c*) o dispositivo que prevê o modo de elaboração da lei tributária pelo legislativo (art. 65, II, e 67, § 1.º); *d*) o que fixa o princípio da legalidade e anualidade dos tributos (art. 141, § 34); *e*) o que prevê a penalidade e progressividade dos tributos e a sua adequação à capacidade econômica do contribuinte (art. 202); *f*) o que institui exonerações e isenções, por exemplo, em proveito dos direitos de autor e da remuneração de professôres e jornalistas (art. 203).

Enfim, é óbvia a importância dessa fonte no ordenamento tributário pátrio.

3. Segue-se a lei. [4] No moderno Estado de Direito, considera-se monopólio do legislativo a emanação de normas jurídicas que criem

---

2 Antonio Berliri, *Principi di diritto tributario*, 1952, vol. I, pág. 27.

3 Êstes aspectos serão estudados detidamente em outra oportunidade, de momento só se fazendo sumária alusão ao assunto.

4 Lei, aqui, se chamará a lei formalmente considerada, ou seja, a que provém do legislativo.

para os indivíduos ou os cidadãos deveres e obrigações, assim lhes restringindo ou condicionando a liberdade, obrigações e deveres aos quais não se furta o próprio Estado. [5] Nesse sentido, a entidade pública se reveste de dúplice condição — de autora ou criadora do direito e de sujeito de direitos, configurando-se aquela subordinação à ordem jurídica a que Jellinek alude como sendo "a autolimitação do Estado a respeito do seu direito". [6]

Essa função específica e exclusiva da lei vem elevada em nosso Estatuto Supremo à situação de garantia constitucional genérica: "Ninguém pode ser obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei" (art. 141, § 2.º).

Imediata aplicação dêsse axioma é o que dispõe o § 34 do mesmo art. 141, no qual, de modo enfático, se particularizou o requisito da legalidade para a criação de tributos: "Nenhum tributo será exigido sem que a lei o estabeleça".

A determinação aliás é universal e se encontra contemplada pelo ordenamento jurídico de todos os países civilizados, a ponto de converter-se em princípio fundamental do Estado constitucional moderno. [7]

Caracteriza-se a lei tributária, em princípio, como uma norma rígida, não elástica, obrigatória e congente. [8]

Quanto ao conteúdo, pelo menos, é exclusividade da lei a determinação do fato imponível ou gerador do tributo e do seu *quantum* ou alíquota. [9]

O princípio da legalidade, ou seja, o de que os tributos só podem ser criados por lei, abrange todos os tributos e, assim, também, as taxas, a contribuição de melhoria e o impôsto instituído por motivo de guerra, apesar da falta de técnica do constituinte que, no § 34 do

---

5 Acrescente-se que, em caráter subordinado e secundário, também desempenham uma determinada função criadora os regulamentos.

6 Georg Jellinek, *Teoria General del Estado*, trad. 1943, pág. 302 a 305; cf., também, Linares Quintana, *El Poder Impositivo y la Libertad Individual*, 1951, págs. 177 a 180.

7 A. D. Giannini, *Istituzioni di diritto tributário*, 1951, pág. 11, nota 14, diz que, quer se repute a matéria, objetivamente considerada, da exclusiva competência do legislativo, quer se trate de decorrência da chamada reserva da lei, o certo é que êsse é um princípio "fondamentale dello stato costituzionale"; Louis Trotabas, *Précis de Science et Législation Financières*, 1950, pág. 265, n.º 278, quase repete aquelas palavras, ao afirmar: "c'est un principe fondamental du droit public moderne que le droit d'établir l'impôt est un attribut de la souveraineté".

8 Giorgio Tesoro, *Principii di diritto tributario*, 1939, p. 18, n.º 7, quando assim qualifica a lei tributária, acrescenta que uma repercussão imediata de tal rigidez é a inderrogabilidade inerente à obrigação tributária. Destaca ainda, que se trata de lei imperativa, no caso, sobretudo, de impostos indiretos, e especialmente, de consumo aparece comumente leis proibitivas, só excepcionalmente surgindo leis permissivas.

9 Aliomar Baleeiro, *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, 1951, página 31, n.º 15, *q*; Servando Garza, *Las Garantias Constitucionales en el Derecho Tributário Mexicano*, 1949, pág. 17, assevera que "en la ley en que se estableza a un impuesto, deben encontrarse todos y cada uno de los elementos que en su conjunto integran el tributo: objeto gravado, unidad, cuota, base, etc ; Otto Mayer, *Derecho Administrativo Alemán*, trad 1950, vol. II, pág 200, e Linares Quintana, op. cit., pág. 180 e 181, falam num tríplice conteúdo, compreendendo, além do fato gerador ou objeto do tributo e do seu *quantum*, a forma de arrecadação.

art. 141, *in fine*, se referiu ao impôsto "lançado", quando trata dêsse último. [10] Apesar de certa dúvida a respeito das contribuições parafiscais, parece que não se possa, razoàvelmente, apresentar um argumento que lhes retire o caráter de receita tributária, pelo que, como acentua Aliomar Baleeiro, também se sujeitam à exigência da legalidade. [11]

4. Problema que tem sido suscitado é o do saber se a lei tributária constitui lei material. Mais de uma vez se lhe tem contestado êsse caráter.

Inicialmente, foi Orlando quem negou a natureza de lei à que institui tributos, sob o fundamento de que ela não preenche aquêles requisitos de necessidade e de imprescindibilidade que caracteriza a emanação das leis em geral. [12]

Seguiu-lhe a lição Lolini, que, para asseverar o mesmo, destacou a falta de bilateralidade da norma tributária, o que o induzira a reputar que tais leis outra coisa não fôssem senão meros ordenamentos administrativos. [13]

Última objeção é a feita por Otto Mayer, que considera que a lei tributária não cria o dever de pagar o tributo, mas apenas confere ao Estado competência para o exercício do dever genérico de obediência. [14]

Não têm o mínimo acêrto essas considerações. Como assinala Vanoni, a objeção de Orlando decorre da observação do modo como històricamente foi atribuída ao legislativo a competência referida, particularmente no sistema inglês; aí, o soberano solicitava contribuição ou subsídios aos súditos, que por meio de seus representantes, os concediam. Exprimindo tal idéia é conhecida a frase segundo a qual — em matéria de impostos, a coroa pede, os Comuns concedem e os Lords consentem. Daí é que partiu Orlando para asseverar que a norma tributária não resulta de uma imprescindibilidade, mas de motivos contingentes e de necessidades de tesouraria, de modo que, ao emiti-la, o legislativo apenas exercita uma mera atividade de govêrno ou de tutela política. Se, històricamente, assim nasceu o instituto, na sua evolução muito diferiu êle da concepção de Orlando. É preciso acrescentar que, mesmo apreciada pelo seu aspecto formal, a norma

---

10 *Aliomar Baleeiro*, op. cit., pág. 22. esclarece que o emprêgo daquela expressão resultou de interpolação feita na redação do texto constitucional, uma vez que não figura nos dois textos da subcomissão de discriminação de rendas.

11 *Aliomar Baleeiro*, op. cit., pág. 18, n.º 9.

12 V. E Orlando, *Studi Giuridici sul Governo Parlamentario*, *in* Archivio Giuridico, vol. XXXVI, ano 1886, pág. 553 e seguintes; acentue-se, aliás, que a objeção de Orlando se refere, *in genere*, às leis financeiras.

13 Ettore Lolini, *L'Attività Finanziaria nella Dottrina e nella Realtà*, 1927, página 427.

14 Otto Mayer, *apud* Vanoni, *Natureza e Interpretação das Leis Tributárias*, tradução, pág 114; W. Merk, *Steuerschuldrecht*, 1926, pág. 70, ao recordar a opinião de Mayer sôbre a exigência de impôsto ou o direito à percepção de tributos (*Steueranspruch*) reporta-se, para combater mais tarde, a êsse direito como *"Ausflüsse und Ausübungen des einengrossen "Urrechts" auf Gehorsam"*.

tributária não é ato de simples concessão de receita pelo Legislativo, mas norma jurídica para cuja integração entra a vontade do Executivo, através da sanção, [15] como ocorre com as demais leis.

Isto pôsto, a resposta aos argumentos de fundo de Orlando, inclusive ao em que, mais tarde, se fixou Lolini, foi dada por Cammeo, ao acentuar que a norma tributária contém os requisitos de necessidade e de imprescindibilidade, em função das condições econômicas e sociais do país e da sua constituição política, de forma que não se trata de simples e eventual atendimento às necessidades contingentes de tesouraria. Igualmente, a norma tributária tem o caráter de bilateralidade, criando, ao mesmo tempo, direitos e deveres, quer para o Estado, como para o contribuinte. [16] Êsse último aspecto, aliás, não foi bem examinado por Lolini, que confundiu o caráter de bilateralidade da norma jurídica, ou seja, aquêle em decorrência do qual a norma cria direitos e deveres, com o caráter de onerosidade, próprio das relações de direito privado. Por isso mesmo é que êle, ao levantar a sua objeção, funda-a em que, pagando o tributo, não tem o contribuinte um direito correspondente de exigir do Estado a prestação dos serviços públicos. A norma tributária, porém, é bilateral, uma vez que ela cria, não só direitos, como deveres, tanto para o Estado como para o contribuinte.

Aquela correspondência entre prestação de tributo e prestação de serviço público e recíproca exigibilidade de uma e de outra corresponde, não à bilateralidade, mas à onerosidade, tal qual aparece nos contratos de direito privado. [17]

É preciso, aliás, não incidir no êrro oposto, em que caem aquêles que asseveram existir uma perfeita correlação entre a obrigação tributária do contribuinte e a obrigação de prestar serviços públicos do Estado, tal qual faz Ingrosso, ao tentar encontrar no ato revolucionário a sanção contra o inadimplemento do Estado. A prestação ou instituição dos serviços públicos, como demonstra Tesoro, é um dever político, não jurídico, e o ato revolucionário é um fenômeno extrajurídico. [18]

Para o dever do contribuinte, nesse particular, não existe contrapartida ou contraprestação equivalente, ou correspondente.

O contribuinte tem interêsse na instituição e regularidade dos serviços públicos, mas, só por fôrça daquela condição, não se pode configurar uma tutela jurídica direta a originar um direito público subjetivo e um dever jurídico. [19]

---

15 Que a sanção, diferentemente da promulgação, seja ato volitivo, de eficácia constitutiva, parece não haver dúvida; a respeito, cf. Carré de Malberg, *Teoria general del Estado*, trad., 1948, pág. 358 e segs.

16 F. Cammeo, *Della manifestazione della volontà dello Stato nel campo del Diritto Amministrativo*, *in* "Trattato di Diritto Amministrativo Italiano", dirigido por V. E. Orlando, vol. III, pág. 92.

17 Sôbre todo êsse assunto, E. Vanoni, op. cit., pág. 102 a 123; G. Tesoro, op. cit., pág. 19 a 21; quanto à discussão da tese de *Orlando*, *Mario Pugliese*, *Instituciones de Derecho Financiero*, "Derecho Tributario", 1939, 114 e 115.

18 Cf. G. Tesoro, op. cit., pág. 20 e nota 2.

19 E. Vanoni, op. cit., pág. 116, 120.

Idéia próxima à que ora se combate e igualmente errada é a de A. Berliri, op. e

São essas, aliás, considerações que, como a que em sentido oposto fêz Lolini, decorrem de uma confusão entre bilateralidade e onerosidade.

Última objeção foi a de Otto Mayer, no sentido de que a norma tributária não cria o dever de pagar o tributo, mas confere competência, apenas, para o exercício pelo Estado do direito genérico à obediência. A tese, como recorda Merk, se liga a uma outra, segundo a qual se nega seja o Estado sujeito de direitos e obrigações. [20]

Tal, porém, não ocorre. Já se aludiu à dupla fisionomia [21] do Estado, como criador do direito e como sujeito de direitos e obrigações, assim submetido ao ordenamento jurídico. Como criador do direito, tanto no que toca ao direito público, especialmente ao direito tributário, como ao direito privado, a situação é a mesma. [22]

No exercício, entretanto, da pretensão tributária (*Steueranspruch*), a submissão à ordem jurídica é completa, penetrando o Estado numa relação de débito *ex-lege* e, conseqüentemente, só podendo obter os tributos criados por lei, na forma e nas condições que essa estabelecer. [23]

Em conclusão, é a lei tributária lei material, que confere direitos e obrigações (bilateralidade) e que corresponde a imperativos da própria existência do Estado (necessidade e imprescindibilidade).

5. A elaboração da lei tributária, como, aliás, das leis sôbre matéria financeira, está disciplinada de modo particular na nossa

---

loc. cits., pág. 43, de que existiria uma relação jurídica entre os vários contribuintes, no sentido de que cada um dêles teria o direito de exigir que o Estado exercite o seu direito à arrecadação ou à percepção de tributos contra os demais, direito que, nas finanças locais italianas, estaria assegurado por um recurso contra a exoneração indevida ou a taxação insuficiente — "nel diritto tributario, invece, accanto al rapporto tra fisco e contribuente esiste, sia pure meno appariscente, un rapporto fra i vari contribuenti". Também isso não é certo, nem há tal direito. A instituição excepcional daquele recurso, por seu turno, não exprime a existência de um direito subjetivo próprio do contribuinte, mas, de uma manifestação de pretensão jurídica da coletividade através de um cidadão, tal qual ocorre com o instituto da ação popular. Sôbre êsse tema, ver E. Vanoni, op. cit., pág. 119 e nota 186. Ver, a propósito da perplexidade com que a jurisprudência americana se tem manifestado sôbre o tema, Bernard Schwartz, *French administrative law and the common-law world*, 1954, pág. 181 e segs.

20 Wilhelm Merk, *Steuerschuldrecht*, 1926, pág. 70 assim se pronuncia: "Man hat es im Hinblick auf die rechtliche Allgewalt des Staates, deren Unbegrenztheit immer wieder durchschlage, abgelehnt, von subjektiven Rechten des Staates zu sprechen, weil eben dieser Begriff das Merkmal des Begrenzten in sich schliesse, und sich mit der Formel begnügt, die eizelnen von der Behörden gegen den Untertanen erhobenen Ansprüchen seien lediglich "Ausflüsse der staatlichen Kompetenz", oder zwar "Verdichtungen" der staatlichen Willensherrschaft zu bestimmten einzelnen Vorteilen, aber nichts anderes als Ausflüsse und Ausübungen des einen grossen "Urrechts auf Gehorsam".

21 Tècnicamente melhor empregada estaria a palavra função.

22 W. Merk, op. cit., pág. 70: "aber in dieser Hinsinht gilt für das "offentliche Recht nichts anderes als für das Privatrecht".

23 W. Merk, op. e loc. cits.: "Nur die Anspruche kann hier die Staatsverwaltung geltend machen, die und soweit sie im Gesetze vorgesehen sind, und keine andern". Sôbre o mesmo assunto, combatendo a tese de Mayer, como tôdas aquelas outras que negam à lei tributária a natureza de lei *ratione materiae*, cf. a excelente exposição de Vanoni, op. cit., pág. 114 e segs.

Constituição, cujo art. 67, § 1.º, preceitua caber a sua iniciativa ao Presidente da República e à Câmara dos Deputados. [24]

O preceito fala em lei sôbre matéria financeira [25] o que abrange não só a lei que institui tributos, inclusive parafiscais, como a norma geral de direito tributário. [26]

A concessão de iniciativa privativa, como no caso ocorre, encerra certa delicadeza para determinar-se, especialmente, a extensão do poder de emenda da Câmara a que não pertence tal iniciativa.

A questão é muito debatida, inclusive no direito estrangeiro, aparecendo aquêles que restringem, como na Inglaterra, ou que ampliam, como na França, o poder de emenda. Uma terceira ordem de considerações admite que a emenda contenha caráter ampliativo, desde que a matéria vá ter ao órgão detentor da competência privativa, com o que estará convalidado o vício da iniciativa. Uma última opinião, que é sustentada por Vanoni, acentua que a restrição constitucional da iniciativa provém de uma simples tradição, originária do direito inglês, e que, assim, nenhum relêvo ou conseqüência jurídica encerra. [27]

---

24 Há autores que dizem, sem acêrto, porém, que "a lei fiscal, ou pelo menos a lei que estabelece um impôsto, está sujeita a um processo legislativo especial, que pressupõe, ou que acarreta, uma autonomia formal da lei fiscal" — cf. Louis Trotabas, "Ensaio sôbre o direito fiscal", trad. *in Revista de Direito Administrativo*, vol. 26, pág. 39. As peculiaridades decorrem, apenas, de considerações de ordem política, quer no que toca à lei tributária, como em geral à lei financeira, o mesmo ocorrendo, entretanto, com a lei que cria cargos, a de fixação das fôrças armadas, a que dispõe sôbre o pessoal e os serviços administrativos da Câmara dos Deputados, do Senado e dos Tribunais Federais, etc., o que não importa, em cada caso, em conferir-lhe uma autonomia formal. No direito comparado, a forma de elaboração da lei tributária é um pouco diferente da seguida em geral, quer pela fixação de preceitos específicos quanto à iniciativa, como é, além do nosso caso, o da Inglaterra, da França, etc. (cf. Aliomar Baleeiro, op. cit., pág. 17 e seguintes), quer pela supressão de certas prerrogativas, trâmites ou modalidades que se estabelecem para as outras leis, como é o caso da inadmissibilidade do *referendum*, na Itália (cf. A. D. Giannini, op. cit., pág. 12, e art. 75 da Constituição Italiana de 1948).

25 O conceito da lei financeira pode ser fixado nos têrmos do "Parliament Act 1911", com que na Inglaterra se conceituou o que fôsse um "Money Bill": "A money Bill means a Public which in the opinion of the Speaker of the House of Commons contains only provisions dealing with all or any of the following subjects, namely: the imposition, repeal, remission, alteration, or regulating of taxation; the imposition for the payment of debt or other financial purposes of charges on the Consolidated Fund, or on money provided by Parliament, or the variation or repeal of any such charges; supply; the appropriation, receipt, custody, issue or audit of accounts of public money; the raise or guarantee of any loan or the repaiment thereof, or subordinate matters incidental to those subjects or any of them", apud Aliomar Baleeiro, op. cit., pág. 28, nota 2. É de repelir-se, no que nos interessa, a conceituação ampliativa de lei financeira, dada por Giuseppe Sabatini, que naquele conceito compreende a "disciplina di tutte quelle attività che commun que incidono sul fenomeno finanziario" e, assim, "quelle norme che tendono a consolidare, pur indirettamente, le possibilità economiche dello stato" — cf. *Sul concetto di legge finanziaria*, in "Archivio Finanziario", 1951, pág. 242 a 248.

26 Cf. Aliomar Baleeiro, op. cit., pág. 27, n.º 14.

27 Essa matéria, eminentemente de direito constitucional, e, pois, estranha ao objeto dos estudos que aqui se fazem, pode ser examinada em Ezio Vanoni, op. cit., página 108 a 110; Aliomar Baleeiro, op. cit., pág. 27 a 30; A. Nogueira de Sá, *Elaboração das leis cuja iniciativa cabe ao Poder Executivo, in* Revista de Direito Administrativo, vol. 35, pág. 492 a 494; acórdãos do Supremo Tribunal Federal, com comen-

Parece mais acertada a concepção que repele a emenda ampliativa. Com efeito, como pacìficamente se assevera, a emenda nada mais é do que uma iniciativa exercitada a *posteriori*. Ora, se a Constituição, por considerações de ordem política, que não cabe investigar (contacto com a matéria financeira e a sua administração, ou base popular da manifestação da vontade legislativa), entendeu de restringir a iniciativa, não há por que ampliá-la, ou dar-lhe pleno elastério, na oportunidade da emenda, que iniciativa é. Dir-se-á que a elaboração legislativa mais não é do que um *processus* em que a realização de cada etapa é, apenas, pressuposto e condição para que se alcance ou atinja, sem a mínima vedação e em tôda a sua plenitude, a etapa seguinte. Se isso é certo, também certo é que fica intocável aquilo que se quis reservar, privativa e exclusivamente, a determinado, ou determinados órgãos, e, no caso, consentir a ampliação por emenda será autorizar uma forma de iniciativa a quem dela está privado. Igualmente frágil é a asseveração de que o retôrno à Câmara a quem pertence a iniciativa, ou ao Presidente da República, convalidaria o ato. Sim, porque isso importaria em uma alteração dos trâmites legislativos, com uma inversão não prevista, sendo que incide em inconstitucionalidade a lei cuja formação não seguiu o procedimento constitucionalmente estabelecido. Por outro lado, tal modo de entender iria fundar-se no instituto da convalidação, cuja existência em direito público é negada por uns [28] e, para os que pensam de modo oposto, só se refere aos atos administrativos e não aos legislativos. [29]

Parece, assim, não ser permitido ao Senado promover emenda ampliativa de projetos que tratem de matéria tributária.

6. A lei tributária, como se viu, é fonte jurídica importantíssima, na disciplina que ora se estuda.

Contudo, tem uma peculiaridade que a torna *lex imperfecta*: é que, para que se opere a exigibilidade de um tributo, mister se faz que exista autorização orçamentária.

Nesta e na lei criadora do tributo (ao que se acrescenta o lançamento) reside aquilo que alguns autores denominam de *estatuto do contribuinte*. [30]

O certo é que a necessidade de autorização orçamentária para que se dê a exigibilidade de tributos, prevista pelo art. 27 do Código de Contabilidade da União (Decreto n.º 4.536, de 28 de janeiro de 1922) e pelo art. 133 do Regulamento Geral de Contabilidade Pública (aprovado pelo Decreto n.º 15.783, de 8 de novembro de 1922), vem elevada pelo § 34 do art. 141 da Constituição de 1946 à categoria de garantia

---

tário de Caio Tácito, e do Tribunal Federal de Recursos, *in* Rev. cit., vol. 28, página 51 e segs

28 Cf. Vicenzo M. Romanelli, *L'annulamento degli atti amministrativi*, 1939, pág. 158, nota 32-bis, e pág. 233, nota 53.

29 Cf. Paolo Ravà. *La convalida degli atti amministrativi*, 1937, em várias oportunidades, a partir do capítulo II.

30 L. Trotabas, Précis cit., pág. 273.

BIBLIOTECA MARIO HENRIQUE SIMONSEN
FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS

constitucional: "Nenhum tributo será exigido sem que a lei o estabeleça; nenhum será cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária, ressalvadas, porém, a tarifa aduaneira e o impôsto lançado por motivo de guerra".

O primeiro problema que a matéria suscita é o de saber se se trata de lei e, especialmente, de lei formal.

Como se sabe, é uma peculiaridade do orçamento a de que, emanando embora do Legislativo, não possui eficácia para criar e extinguir tributos, ou para modificar a lei que os instituiu.

O debate surgiu, inicialmente, com Fricker, que, encarando o aspecto exterior do orçamento, acentuou que êle tivesse um significado, não jurídico, mas meramente econômico, [31] de modo que não passaria de ato administrativo, [32] cuja atribuição ao legislativo representava uma absorção da Administração pela legislação. [33]

Também Gneist confirmou essa asseveração de que não havia uma norma jurídica ordenando ou proibindo alguma coisa aos subordinados, não devendo pensar-se, portanto, na existência de lei. [34]

Laband foi o grande defensor dêsse princípio de que o orçamento não é lei material, não contendo normas jurídicas (*Rechtsregeln*), mas apenas elementos de estimativa ou de cômputo (*Rechnungsposten*), assim, não obrigando terceiros nem a própria Administração, e, de qualquer forma, possuindo como plano financeiro, uma eficácia meramente interna, relativamente aos órgãos da Administração. [35]

Dentro ainda dessa concepção é digno de menção Otto Mayer, que assevera não constituíra lei orçamentária mais que uma conta, uma estimativa, um plano para o exercício futuro, com a peculiaridade, apenas, de acompanhar-se de uma declaração da representação nacional, aprovando-lhe os artigos. [36] O efeito jurídico específico do orçamento é o de exonerar de antemão o govêrno de sua responsabilidade material em face da representação nacional. [37]

Contra êsse modo de entender surgiu uma nova ordem de idéias, em conseqüência das quais se afirmou que o orçamento fôsse lei ma-

---

31 Fricker, *apud* Philipp Zorn, *Das Staatsrecht des deutschen Reiches*, 1895, 1.º volume, pág 440: "der Begriff Etat ist überhaupt kein rechtlicher, sondern ein wirtschaftlicher Begriff".

32 Fricker, op. e loc. cit.: "der Etat is ein Verwaltungsakt, er kann weder ausdrücklich noch implicite etwas enthalten, was über die Zuständigkeitsgrenze der Verwaltung hinausginge".

33 Fricker, op. e loc. cit. "eine Absorption der Verwaltung durch die Gesetzgebung"

34 Gneist, *apud* Zorn, op. cit., vol I, pág. 441: "Alle im Etat vorausgesetzten Verhaeltnisse leiten ihre Begruendung nicht aus dem Etat her, sondern aus der allgemeinen Gesetzgebung. Ein solcher Finanzolan enthaelt unmittelbar keine Rechtsregel, kein Gebot oder Verbot an die Unterthanen, kein auf gleiche Faelle anzuwendendes Recht".

35 Laband, *Le Droit Public de l'Empire Allemand*, vol. 6.º, diversos lugares, entre as páginas 267 e 365

36 Otto Mayer, *Derecho Administrativo Alemán*, 1950, trad., vol. II, págs 193 e 194

37 Otto Mayer, op. e loc. cits., pág. 194.

terial e que tivesse tôdas as conseqüências jurídicas próprias da lei.[38] Assim sendo, poderia o orçamento não só modificar ou alterar quaisquer leis precedentes,[39] como ainda, com eficácia de lei, introduzir preceitos novos.[40]

Em certa harmonia com essa tese, ainda que sem se manifestar sôbre a extensão dos efeitos jurídicos do orçamento, Malberg destaca-lhe o caráter de lei material, o que faz através de aplicação da sua teoria de que o que define ou caracteriza a lei é o seu caráter estatutário.[41] No que toca à autorização da cobrança de impostos, também Duguit reputa que o orçamento seja lei material.[42]

Vem, por fim, a teoria que afirma que o orçamento, especialmente na parte da autorização da receita, seja lei formal, mas que, material ou objetivamente, corresponda a um ato administrativo da categoria daqueles a que se dá o nome de ato condição.

Essa é a tese defendida por Jèze e modernamente mais aceita, quer na doutrina estrangeira, quer na doutrina pátria.[43]

Embora sob a forma de lei, o orçamento, no caso específico da receita tributária, mais não representa do que uma condição para a incidência da lei instituidora do tributo.

---

38 Philipp Zorn, op. e loc. cits., pág. 445: "Aus die Praxis des deutschen Budgetrechtes haben uebrigens jene Thorieen keinerlei Einfluss geuebt, viel mehr hat die Praxis den juristischen Charakter des Budgetgesetzes als eines wirklichen materiellen Gesetzes immen festgehalten und daraus alle juristischen Konsequenz gezogen". Mais adiante, à pág. 446, volta a afirmar: "Der Etat ist demnach, wie die Verfassung sagt, Gesetz und hat alle Wirkungen des Gesetzes".

39 Philipp Zorn, op. e loc. cits., pág. 447: "Aus dieser juristischen Natur des Etatsgesetzes folgt, dass durch dasselbe Bestimmungen früherer Gesetze mit Rechtskraft abgeändert werden könne".

40 Philipp Zorn, op. e loc. cits., pág. 448: "Aus der juristischen Natur des Budgets folgt sodann weiter, dass durch dasselbe alle neuen Vorschriften erlassen werden koennen, welchen ueberhaupt in der Form eines Gesetzes erlassen werden koennen bezw. muessen" Sôbre a doutrina alemã, nesse particular, há excelente condensação feita por Francisco Campos, em parecer publicado na *Revista de Direito Administrativo*, vol. 14, págs. 447 a 467.

41 Carré de Malberg, *Teoria General del Estado*, trad., 1948, pág. 336: "constituy en el más alto grado, una disposición estatutaria para la duración del ejercicio que regula". Malberg, como se sabe, procura conceituar a lei por aquilo que êle chama de caráter estatutário, ou seja, pela sua qualidade ou idoneidade para servir como norma superior que organiza o ordenamento jurídico de um país, de um povo ou de uma comunidade política: "Por eso mismo, la regla-ley aparece también como estatuto popular, por lo mismo que es la regla fundamental adoptada por el pueblo o por sus representantes, regla que en razón misma de su origen se halla investida de una potestad superior, en cuya virtude regirá la actividad subalterna, reglamentaria o no, de todos los demás organos de la comunidad, como regla fundamental de la misma". (pág. 330).

42 Leon Duguit, *apud* Carré de Malberg, op. cit., pág. 335.

43 Gaston Jèze, *Principios Generales del Derecho Administrativo*, 1948, trad., volume I, pág 51 e 52; Henry Laufenburger, *Traité d'Économie et de Législation Financières*, 1948, vol. III; Budget et Trésor, pág. 24; Louis Trotabas, op. cit., pág. 273; Calogero Bentivenga, *Elementi di Contabilità di Stato*, 1950, pág 158 e 159; A. D. Giannini, op. cit., pág 12; G. Tesoro, op. cit., pág. 21; Aliomar Baleeiro, op. cit., pág 16, ver aí a jurisprudência referida e discutida à pág. 31 e segs.; Arizio de Viana, *Orçamento Brasileiro*, 1950, pág. 62.

A eficácia jurídica do orçamento [44] é limitada, pois só tem por efeito determinar aos funcionários da administração que lancem e arrecadem os tributos ali contemplados. [45] Isso, aliás, não decorre da natureza material do orçamento como ato condição, mas da limitação por dispositivo constitucional, da sua eficácia como lei formal. A distinção, importa assinalá-lo, como faz Malberg, entre a lei material e formal só tem fundamento de ordem especulativa, doutrinária ou teórica. Pràticamente, em direito positivo, tôda lei formal, seja, ou não, ao mesmo tempo material, tem a mesma eficácia jurídica. No caso do orçamento, que é lei formal, a restrição que se faz decorre de limitação posta pelo legislador constituinte, que não só fala em tributo "cobrado" e em "autorização orçamentária" (art. 141, § 34), assim restringindo-lhe o alcance, como ainda determina que a lei de orçamento não conterá dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa para os serviços anteriormente criados" (art. 73, § 1.º).

Essa advertência se faz porque é muito comum a confusão em que incidem vários autores, que querem fazer crer que a restrição de que padece a lei orçamentária decorre daquela circunstância que é inerente ao seu conteúdo substancial ou material de ato-condição, quando a verdade é que, tratando-se de lei formal, a menor eficácia não provém de nenhuma virtude íntima, ou interior, mas de preceituação de grau superior.

O orçamento, pois, é lei formal de eficácia reduzida por dispositivo constitucional e, por sua natureza, ou *ratione materiae*, constitui ato administrativo correspondente à categoria dos atos-condição.

7. O orçamento tem o efeito, tão só, de autorizar a cobrança de tributos já instituídos.

Isto importa em dizer que o orçamento não cria tributo. Também não revoga, ou modifica a lei instituidora de tributos.

A criação decorre da lei específica. O orçamento é um *plano* que se estabelece para a exigibilidade do tributo já existente.

Desta forma, o tributo, criado por lei, existe. Se ocorre a autorização orçamentária, êle se torna exigível. Se essa não ocorre em certo exercício, mas vem a ocorrer em exercícios subseqüentes, o tributo se torna inexigível no primeiro e exigível nos demais, sem que a lei tributária tenha sido atingida na sua vigência, ou na sua eficácia. É que, como já se asinalou, esta é *lex imperfecta* e só tem plena atuação após a emanação da lei orçamentária. [46]

Também, o orçamento não aumenta a alíquota dos tributos, nem revigora lei tributária já revogada. Limita-se, apenas, a autorizar o que já preexiste.

---

44 Tôda a vez que falarmos em orçamento, estaremos referindo-nos à parte em que se estabelece a autorização da receita tributária.

45 Cf. Aliomar Baleeiro, op. cit., pág. 36.

46 Cf. Bilac Pinto, Parecer, *in Revista Forense*, vol. 120, fasc. 545, pág. 37, citando Dammervalle.

Na prática orçamentária brasileira, o orçamento contempla pelos nomes, seguidos de estimativa da receita, os tributos que existem até a data do início do exercício ao qual se refere a autorização. No orçamento federal ainda é de praxe colocar-se um dispositivo referindo, em quadro anexo, tôdas as leis tributárias. É o que se chama de *ementário da legislação da receita.*

As alterações posteriores da lei tributária, salvo as que extinguirem o tributo ou lhe reduzirem o *quantum*, não têm a mínima incidência durante o exercício financeiro para o qual inexista autorização. [47]

A autorização orçamentária se refere a todos os tributos. Discute-se se também às contribuições parafiscais, afirmando Aliomar Baleeiro que sim. [48] Na nossa jurisprudência, não há um pronunciamento expresso e definitivo. O Tribunal Federal de Recursos, em litígio no qual se impugnava a cobrança da taxa de estatística, que pertence ao Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, entendeu que satisfazia o requisito da anualidade, previsto pelo art. 141, § 34, a autorização dada no orçamento da autarquia, firmando-se, para tanto, em parecer proferido por Pontes de Miranda. [49] Implìcitamente, parece reconhecer a necessidade da autorização orçamentária ainda nesse caso. De qualquer forma, o assunto é debatidíssimo e de solução muito imprecisa e duvidosa ainda, de modo que convém dêle não tratar nesta oportunidade, a fim de não quebrar a unidade de exposição.

O que é certo, em conclusão, é que a cobrança, a exigibilidade de tributos, já devidamente criados por lei, só tem lugar após a verificação da autorização orçamentária em cada exercício financeiro. [50]

A isso é que se dá o nome de anualidade dos tributos, que o nosso ordenamento jurídico elevou à categoria de garantia constitucional.

8. O princípio da anualidade decorre, por um lado, da consideração de que é preciso evitar surprêsas para o contribuinte, com a instituição ou a majoração, às vêzes despropositada, de tributos no curso do exercício financeiro, e, por outro lado, da conveniência de que, em cada ano, os representantes dos contribuintes façam um cálculo das despesas públicas e lhes ajustem as receitas necessárias, dosando, exata ou aproximadamente, o sacrifício que a prestação de tributos representa, o que é tanto mais facilitado quanto a negativa de autorização para cobrança não está sujeita à longa e penosa tramitação por que teria de passar a revogação da lei tributária.

---

47 Sôbre a nossa jurisprudência a respeito de autorização orçamentária e, bem assim, pareceres proferidos sôbre o assunto, cf *Revista de Direito Administrativo*, volume 14, pág 134 a 234, com comentários de Gilberto de Ulhoa Canto, idem, vol. 21, pág 59 a 65; idem, vol 26, pág 188 a 189

48 Op cit., págs 18 e 177; do mesmo autor, também o artigo intitulado *"Alcuni problemi politici e giuridici della parafiscalità"*, in "Archivio Finanziario", volume VI, págs 5 a 12

49 *Revista de Direito Administrativo*, vol. XIX, pág. 364.

50 O Anteprojeto de Código Tributário Nacional, elaborado pelo Prof. Rubens Gomes de Sousa, dedica aos aspectos que acabamos de apreciar os arts. 125, 126 e 127.

Se isso é certo, porém, o constituinte não pôde deixar de estabelecer duas exceções a essa regra, a fim de conceder ao govêrno meios de ação indispensáveis. A ressalva diz respeito: *a*) à tarifa aduaneira; *b*) ao impôsto *lançado* por motivo de guerra.

A exceção, no primeiro caso, tem em vista munir a administração de meios com que defender o país, numa guerra de tarifas, possibilitar-lhe maior elastério para que atenda a princípios de reciprocidade internacional e adote a política de intercâmbio comercial que mais convenha à nação.

A Constituição fala em tarifa aduaneira. Quando, porém, se refere aos impostos da União, fala em impôsto sôbre importação de mercadorias de procedência estrangeira.[51] Aqui, usou uma expressão tècnicamente correta, enquanto ali serviu-se do têrmo por que vulgarmente se designa o mesmo impôsto federal. Como assinala Aliomar Baleeiro, isto dá um sentido muito especial à ressalva constitucional, porque a restringe, apenas, aos impostos constantes da tarifa, excluindo, assim, taxas, inclusive a de previdência social, e impostos que não integram a tarifa, como é o caso do impôsto único sôbre combustíveis e lubrificantes.[52]

Discordamos, porém, do eminente financista,[53] quando êle admite que seja abrangido pela ressalva o impôsto de exportação. É verdade que tal impôsto também se compreende na acepção de impôsto aduaneiro ou direitos aduaneiros. Se essa fôsse a redação do dispositivo, não teríamos dúvida em dar-lhe o nosso acôrdo. A expressão tarifa aduaneira, expressão vulgar, não técnica e, pois, nesse sentido acolhida pelo legislador constituinte, é usada de referência, apenas ao impôsto de importação. Não há, portanto, estender, parece-nos, ao impôsto de exportação o princípio excepcionalmente estabelecido de referência ao tributo federal.

A outra ressalva constitucional é a que se reporta ao impôsto "lançado" por motivo de guerra. É preciso ressaltar, aliás, que a expressão "lançado", tècnicamente condenável, foi usada com o sentido de — instituído, decretado.[54] Isto significa que a ressalva só diz respeito ao requisito da anualidade, e não, como pode entender-se dessa expressão, ao da legalidade.

Os impostos em tratamento, impostos apenas, exclusive taxas e contribuições — são os a que se refere o § 6.º do art. 15 da Constituição quando prescreve que "na iminência ou no caso de guerra externa, é facultado à União decretar impostos extraordinários, que não serão partilhados na forma do art. 21, e que deverão suprimir-se

---

51 Art. 15, I.

52 Aliomar Baleeiro, op. cit., págs. 20 e 21.

53 Esta opinião de Aliomar Baleeiro se encontra a págs. 19 e 20 da sua importante obra aqui citada.

54 Aliás, Aliomar Baleeiro, op. cit., pág. 22, assevera que a expressão não constava dos dois textos da subcomissão de discriminação de rendas, devendo ter surgido quando da redação do texto definitivo.

gràdualmente, dentro em cinco anos, contados da data da assinatura da paz".

Os impostos serão, pois, os decretados quer após a declaração de guerra, quer na iminência de guerra, guerra externa e não intestina.

A exceção considera um interêsse superior do Estado, o da sua própria sobrevivência, e representa uma das referências especiais do direito público ao estado de necessidade.

9. Seguem-se, como fonte jurídica, os regulamentos.

Como é sabido, duas são as restrições criadas ao exercício do poder regulamentar, a da preferência da lei (*Vorrangdes Gesetzes*) e a da reserva da lei (*Vorbehalt des Gesetzes*). No primeiro caso, a limitação decorre de já existir lei prevendo o assunto, no segundo de ter sido a matéria reservada à disciplina legislativa.

No que toca à criação ou alteração de tributos, a matéria é reservada à lei (art. 141, § 34, 1.ª parte). Também é assim, no que respeita à criação de sujeitos passivos indiretos (*Nebenhaftung, Garantiehaftung*).

Isso importa em excluir, nesse particular, a emanação de regulamentos.

No mais, porém, é perfeitamente admissível o exercício do poder regulamentar, de modo especial, sobretudo, de referência à relação tributária formal.

Das modalidades de regulamento, não só é autorizada a emissão do regulamento de execução, como do regulamento autônomo ou independente,[55] ressalvando-se, no que ao último respeita, a instituição, como já se disse, de tributo, assim a originária definição ou caracterização do fato imponível ou gerador, a determinação da sua atribuição aos sujeitos passivos principais ou diretos (contribuinte) e indiretos (solidariedade, sucessão, responsabilidade, substituição), e por fim, a regulação do *quantum*, ou alíquota dos tributos).

Vale recordar, no exercício do poder regulamentar particularmente no que respeita à emanação de regulamentos de execução, admite-se, plenamente, a outorga à Administração de uma competência para construir norma jurídica tôda vez que, por um lado, na lei de habilitação[56] esteja traçado o quadro geral e estejam fixados os ele-

---

55 Os regulamentos delegados e os de necessidade ou de urgência, possíveis em outros sistemas jurídicos, como é o caso da Itália, são incompatíveis com o ordenamento constitucional pátrio. Também não se permite a emissão de regulamentos, conhecidos na Itália como *decreti — catenaccio* e na França como *lois du cadenas*, pelos quais a administração é autorizada a pôr imediatamente em vigor as novas tarifas aduaneiras (aliás, o mesmo pode ocorrer com o preço do fumo, vendido em regime de monopólio e com outros produtos), quando sejam propostas ao parlamento, evitando-se, assim, que sejam feitas grandes provisões que, por certo período, diminuiriam a eficácia da majoração. A respeito, A. D. Giannini, op. cit., pág. 14; e L. Trotabas, *Précis*, cit., pág. 266.

56 No direito americano, dá-se o nome de *legislação contingente* (*contingent legislation*) a êsse tipo de legislação.

mentos fundamentais por que se orientará a norma subordinada e, por outro lado, quando a atuação do comando legal ficar a depender de uma estimativa ou verificação de elementos de fato, ou de uma apreciação técnica.

É o que ocorre, habitualmente, com a instituição de tarifas diferenciais no impôsto aduaneiro.

Houve certa dúvida, de início, sôbre essa possibilidade, dúvida que, nos Estados Unidos da América, por exemplo, ensejou litígios nos quais foi chamada a manifestar-se a Côrte Suprema daquele país.

Numa de tais hipóteses, não pròpriamente de direito tributário, a lei determinou que o Presidente da República ficava com o poder de ressuscitar uma lei já revogada sôbre embargo de navios e aplicar tal medida contra a Grã-Bretanha e a França, caso ambas as nações, até uma data estabelecida, não houvessem deixado de adotar certas medidas reputadas violadoras do comércio neutro dos Estados Unidos. Surgiu a impugnação, que ficou conhecida como caso Brig Aurora, e a Côrte Suprema placitou o ato.

Outro debate surgiu, já agora em matéria tributária, no caso Field V. Clark, em que se impugnou lei concedendo ao Presidente a prerrogativa de suspender as disposições de uma lei aduaneira, concernente à introdução livre de certos produtos, à medida que outras nações impusessem direitos aduaneiros exagerados e, em vista da reciprocidade, desiguais. Ainda aí, foi admitida a validade da lei. Por fim, igual princípio foi sustentado no caso J. W. Hampton Jr. and Co. V. United States, em que se considerou constitucional o estabelecimento de tarifas variáveis por uma lei aduaneira de 1930, segundo a qual o Presidente poderia reduzir ou majorar tarifas de 50%, para equilibrar o custo de produção de mercadorias nos Estados Unidos e no exterior. [57]

Em todos êsses casos, admitiu-se que não existisse delegação de poder legislativo, que, no regime constitucional norte-americano, é considerada implìcitamente proibida, em face do princípio ali seguido de separação de poderes. O que ocorre, em tais situações, é a simples outorga à Administração de um poder de fazer estimativas de fato, ou de formular juízos técnicos, a que se condiciona a incidência do comando legal, na medida em que, como num julgado da Côrte Suprema foi dito, "a condição estática da lei é convertida na condição dinâmica".[58]

A Constituição brasileira de 1946, ainda que vede expressamente as delegações de poderes e atribuições, [59] está longe de impedir o uso de legislação dessa espécie, chamada de legislação contingente, do que

---

57 Sôbre êsse aspecto, cf. Bernard Schwartz, *Le Droit Administratif Américain — Notions générales*, 1952, págs. 64 e 65.

58 Caso United States *v.* Schreveport Grain Co., *apud* B. Schwartz, cit., na nota 55, pág. 65.

59 Art. 36, § 2.º.

dão mostra os julgados sôbre fixação de salário mínimo e sôbre tabelamento de preços. [60]

Em direito tributário, é muito importante manter lembrado o aspecto ora apreciado, dadas as suas repercussões e projeções possíveis em matéria aduaneira, especialmente, em que uma extrema flexibilidade da norma legal se faz imprescindível, não só para atender a princípios de reciprocidade internacional, como para permitir a plena atuação dos objetivos políticos e das finalidades extrafiscais inerentes a essa categoria de tributos.

Ao lado dêsse aspecto do poder regulamentar, deve ser lembrado que, por vêzes, a lei condiciona a sua aplicação à regulamentação que deva ser feita pelo Poder Executivo. Diz-se, então, que a lei não é auto-aplicável de modo que ela só incidirá quando o regulamento administrativo fôr baixado. [61]

Em qualquer caso, o regulamento, como já ficou dito, não deverá direta ou indiretamente, alterar o mandamento legal e, assim, nunca poderá conter disposição *contra legem*. [62]

10. Os tratados e convenções internacionais também são fonte do direito tributário, uma vez que adquiram a eficácia interna decorrente de ratificação pelo legislativo, conforme prescrevem os arts. 66, inciso I, e 87, inciso VII.

Existe uma opinião de que substancialmente essas convenções sejam fonte antes mesmo da aprovação pelo Legislativo, ainda que formalmente só o sejam depois. [63]

Parece mais exato afirmar, porém, como faz Tesoro, que, do ponto de vista jurídico, uma convenção entre dois Estados soberanos em matéria tributária só se apresenta como fonte jurídica depois de adquirir eficácia interna. [64]

Em conclusão, os tratados e convenções são fontes do direito tributário, nas mesmas condições da lei. [65]

---

60 Sôbre êsse último aspecto, cf. Castro Nunes, *Soluções de Direito Aplicado*, 1953, págs. 35 a 39.

61 Cf. acórdão do Supremo Tribunal Federal, *in Revista Forense*, vol. 124, página 67.

62 Autores há, como Presutti e, particularmente, Malberg, (cf. *Teoria General del Estado*, trad. 1948, págs. 338 e 339, além de outros lugares), que não admitem a regulamentação *praeter legem*, coisa que, ao nosso ver, não é de acolher-se em teoria geral do direito público e, em direito tributário, só deve aceitar-se no que tange à obrigação principal — fato imponível, sua atribuição aos sujeitos passivos e determinação da alíquota ou do *quantum*.

63 Mario Pugliese, *Instituciones de Derecho Financiero — Derecho Tributario*, tradução, 1939, 120 páginas.

64 Op cit., pág 16 e nota 2.

65 Sôbre o comportamento, em direito intertemporal, dos tratados em face de leis internas posteriores, julgando uma hipótese de isenção de impôsto de consumo, concedida em convenção internacional e não incluída entre os casos contemplados em lei tributária interna posterior, decidiu o Supremo Tribunal Federal: "O tratado revoga as leis que lhe são anteriores; não pode, entretanto, ser revogado pelas posteriores, se estas não o fizerem expressamente, ou se não o denunciarem"; cf. *Revista de Direito Administrativo*, vol. 34, pág. 106 a 110.

11. Ao lado das fontes principais, que se acabou de ver, estão as secundárias.

As circulares, portarias e instruções pertencem a essa última categoria.

É preciso entender que elas em si não são meio de criação ou de produção do direito positivo. [66]

Constituem manifestação da chamada atividade, administrativa interna, tendo por fundamento o vínculo hierárquico e mais não são do que ordens, ou determinações dadas aos hieràrquicamente inferiores pelos seus superiores, indicando-lhes o modo como devem aplicar a lei tributária.

Não vinculam, em princípio, o particular, nem o juiz ao seu cumprimento, [67] mas obrigam os funcionários à obediência, salvo a hipótese de manifesta ilegalidade. [68]

São, por outro lado, adstritas aos têrmos da lei ou regulamento, em que se baseiam, e daí a sua importância como elemento útil à interpretação da lei.

Dois aspectos particulares, porém, apresentam êstes atos administrativos.

O primeiro é que, com o cumprimento continuado, constitui-se uma *praxe administrativa*, geradora de um costume, com a eficácia de obrigar também aos contribuintes e ao juiz. No caso, tal eficácia não decorre da circular, portaria ou instrução, mas do costume que a sua observância gerou.

O segundo aspecto, êste mais delicado, é o de saber-se quais sejam as repercussões de portarias, circulares e instruções que, *contra tenorem legis*, beneficiam contribuintes, especialmente, no que tange à punibilidade daqueles que tenham cumprido obrigação tributária em obediência a um daqueles atos, que seja ilegal.

A matéria suscitou viva discussão entre juristas e na jurisprudência, que, por vêzes, asseveraram que aquêles atos tinham eficácia vinculante absoluta para a Administração e que, representando um simples poder, não um crédito aquêle conferido por lei para cobrar tributos, era dado renunciar a êsse poder quando aprouvesse à Administração. [69]

---

66 Cf. Rubens Gomes de Sousa e jurisprudência aí referida, op. cit., pág. 48; e autores citados na nota 63.

67 e 68 O art. 194, VIII, da Lei n.º 1.711, de 28-10-1952 (estatuto dos funcionários da União) exclui o dever de obediência do funcionário na hipótese de manifesta ilegalidade da ordem.

69 La Torre, *In tema di agevolazzioni tributarie, disposte dal Governo, in* "Rivista di Diritto Finanziario e Sc delle Finanze", 1941, II, pág. 114; quanto à jurisprudência italiana, cf. decisão da Comissão Central, *in Rivista di diritto finanziario e di Scienza delle finanze*, 1952, n.º 2, pág. 136, cuja ementa é a seguinte: "Le circolari ministeriali, in quanto abbiano carattere normativo ai fini di una retta applicazione della legge, vincolano non solo i funzionari dipendenti dell'Amministrazione Finanziaria ma anche le Commissioni Contenziose"; nesta mesma revista e página cf. o interessante comentário contrário à tese sustentada nessa decisão, de Gaetano Licarno, *Natura Giuridica delle Circolari Ministeriali*.

Parece, entretanto, que êsse entendimento seja inteiramente injustificável, porque, em qualquer caso, o princípio da inderrogabilidade da lei tributária, de que fala A. D. Giannini, [70] ou o da indisponibilidade dos tributos, como diz A. Berliri, [71] excluiriam qualquer ato administrativo dessa espécie, que não se ativesse aos estritos têrmos da lei.

As circulares, instruções ou portarias, portanto, que com desrespeito à lei, concederem benefícios ou vantagens aos contribuintes, padecem do vício de ilegalidade e não devem ser aplicados, nem vinculam a Administração ao seu cumprimento. [72]

Outra face do problema, porém, é a que se refere à punibilidade do contribuinte que prestasse obrigação tributária em consonância com circular, portaria ou instrução ilegais e, pois, com violação da lei.

Que se trata de atos ilegais, não resta dúvida. Por isso mesmo, se o tributo foi pago em quantia inferior à legalmente prevista, persiste para o contribuinte a obrigação de completá-la.

Inegável, entretanto, é que o contribuinte, cumprindo a orientação dada pela própria Administração, não está moralmente implicado na violação da lei e, embora em tais hipóteses se deva pensar, antes, numa responsabilidade objetiva pela falta cometida, é de excluir a aplicação de penalidade. [73]

Isso não perturba, porém, o caráter meramente interno e a natureza puramente interpretativa [74] dos atos em tratamento.

12. Os *usos* e *costumes* também podem aparecer como fonte secundária de 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.

Tem especial importância o chamado costume interpretativo ou subsidiário (*secundum legem*), que apenas estabelece uma maneira de cumprir e interpretar a lei. Admite-se amplamente, dado que nada cria.

Quanto às outras categorias, a do costume introdutório (*praeter legem*), pelo qual se introduz uma norma de conduta não existente ainda no sistema jurídico, e a do costume abrogatório ou desuso (*contra legem-desuetudo*), pelo qual se suprime uma norma de conduta preexistente, porque não tenha sido aplicada, são de restrita admissão a primeira, e de impossível admissão a última. [75]

---

70 Op. cit., pág. 20, n.º 11.

71 Op. cit., pág. 44.

72 Neste sentido, além dos autores citados nas notas 65, 66 e 67, cf., particularmente, Gaetano Licarno, cit., pág. 136 a 143.

73 Cf. R. G. de Sousa, op. cit., pág. 49, *b*, inclusive jurisprudência que menciona; cf., também, o art. 110 e parágrafo único do Anteprojeto de Código Tributário Nacional, publicado no *Diário Oficial* de 25-VIII-53.

74 É útil lembrar que não se trata de interpretação autêntica, ainda que seja autorizada a exegese que dêsse modo se fizer. A propósito, cf. Vanoni, op. cit., pág. 342 e 343.

75 R. G. de Sousa considera inadmissível também o costume introdutório, no que parece não estar certo, uma vez que só tomou em consideração a obrigação principal, esquecendo-se das relações tributárias formais ou secundárias, cf. op. cit., pág. 49, *c*.

Há uma certa dúvida sôbre 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. [76] O certo é que nada impede a existência de costumes introdutórios 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 vedado por dispositivo expresso, que disciplina o modo como se revogam ou modificam as leis. [77]

O costume é sobretudo importante, porém, pelo seu caráter interpretativo e, nesse caso, tem relêvo, inclusive, para fundamentar a defesa do contribuinte, quando a sua conduta fôr impugnada pelo fisco, excluindo, assim a aplicação de penalidades. [78]

13. Vêm, por fim, a jurisprudência e a eqüidade.

A primeira, diferentemente do que ocorre em alguns países, em que tem eficácia vinculante, entre nós não passa de um precedente, a ser examinado e acolhido, ou não, em cada caso, sem a mínima fôrça obrigatória.

Quanto à eqüidade, não é pròpriamente uma fonte do direito, sendo antes um elemento de que se vale o intérprete para alcançar o pleno sentido da lei, nas partes em que ela se apresente lacunosa.

Como indica Carnelutti, a eqüidade "é a justiça do direito, ou seja, a conformidade do preceito com a norma ética", norma ética que, sendo indeterminável como regra, só se revela através de cada caso, o que levou a chamar-se eqüidade de "justiça do caso concreto". [79]

Pois bem, nas lacunas ou omissões de lei o intérprete, ou aplicador podem, inclusive, lançar mão da eqüidade. [80]

Em direito tributário isso será autorizado, quando ocorrer consentimento genérico ou especial, dado por lei, como é o caso, por exemplo, do inciso IV do art. 211 do já citado Anteprojeto de Código Tributário Nacional, ou, em direito positivo vigente, do art. 176 da Consolidação das Leis do Impôsto de Consumo, aprovada pelo Decreto

---

76 Cf. Trotabas, *Précis* cit., pág. 269, n.º 281; G. Tesoro, op. cit., pág. 15, nota 3.

77 Art. 2.º da Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro (Decreto-lei n.º 4 657, de 4-9-1942). Aliás, na Itália diante de legislação similar, ainda se discute sôbre tal possibilidade quanto a alguns casos surgidos, sendo predominante a solução negativa. Cf. A D Giannini, op. cit., pág. 20 e 21; G. Tesoro, op. cit., pág. 15

78 O art. 112 do Anteprojeto de Código Tributário Nacional, cit. contém disposição nesse sentido

79 Francesco Carnelutti, *Teoria Geral do Direito*, trad., 1942, págs. 116 a 118.

80 O art. 114 do Código de Processo Civil determina que, quanto autorizado, assim faça o juiz, aplicando "a norma que estabeleceria se fôsse legislador".

n. º 26.159, de 5 de janeiro de 1949.[81] Em princípio, porém, não se deve chegar, por eqüidade, à dispensa do pagamento de um tributo.[82]

De um modo geral e com as restrições afinal feitas, são essas as fontes do direito tributário.

81 Êste dispositivo assim soa: "As decisões por eqüidade são da competência privativa do Ministro da Fazenda, mediante proposta do 2.º Conselho de Contribuintes". Interessantes, no particular, são o art. 13 da Reichsabgabenordnung, que permite ao Ministro das Finanças, por considerações de eqüidade, conceder isenções ou reduções de tributos, em derrogação de leis vigentes: "Für bestimmte Arten von Fällen kann der Reichsminister der Finanzen aus Billigkeitsgründen allgemein anordnen, dass abweichend von der Vorschriften des Reichsrechts — 1. von Reichssteurn Befreinung, gewährt wird oder die Steuern niedriger festgesetz werden"; é o art. 2.º, n.º 2, da Steueranpassungsgesetz, que preceitua o seguinte: "Innerhalb dieser Grenzen (refere-se aos limites estabelecidos pela lei — " Grenzen die das Gesetz dem Ermessen zieht") sind Ermessens — Entscheidungen nach Billigkeit und Zweckmässigkeit zu treffen"

82 Cf. art. 130, IV, e § 2.º do Anteprojeto de Código Tributário referido.