

## **FONTES DO DIREITO TRIBUTÁRIO**

**SHIRLEY ALONSO RODRIGUES SILVERIO LOPES<sup>1</sup>**

### **RESUMO**

O presente trabalho tem por fim apreciar as fontes do direito tributário através da análise de sua importância e aplicabilidade. Objetivando alcançar este mister averiguaremos diversos aspectos intrínsecos ao tema, especialmente aqueles relativos a seu conceito e sua constituição detalhada propiciando um panorama amplo sobre o tema em questão.

Palavras-chave: direito tributário; fontes do direito; origem; conceito; causa material; causa eficiente; fontes formais.

---

<sup>1</sup> Procuradora Nível IV do Município de Diadema, Especialista em Direito Público.

## SUMÁRIO

<b>1 – INTRODUÇÃO.....</b>	<b>3</b>
<b>2 – CONCEITO.....</b>	<b>4</b>
<b>3 – CAUSA MATERIAL E CAUSA EFICIENTE.....</b>	<b>5</b>
<b>4 – FONTES FORMAIS PRIMÁRIAS.....</b>	<b>5</b>
<b>5 - CONCLUSÃO.....</b>	<b>14</b>
<b>6 – REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....</b>	<b>15</b>

## 1 – INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem por objetivo apreciar questões atinentes às fontes do Direito Tributário no que tangem a sua importância e aplicabilidade.

Para tanto, iniciaremos pela definição da palavra fonte, termo latino utilizado para designar o nascedouro, a base, os primórdios de onde tudo provém.

Seguiremos tratando de sua origem que remonta a Roma antiga, nascente da normatização jurídico-tributária.

Na sequência, examinaremos as causas de sua existência, quais sejam a causa material e a causa eficiente.

Passaremos para o estudo da aceção das mesmas, seus exemplos concretos e subdivisão.

Discorreremos sobre as fontes formais e suas categorias, primando pela análise das fontes formais primárias.

Cuidaremos da lei constitucional e de sua natureza soberana, assim como de seu mecanismo de modificação, a emenda constitucional.

Trataremos da lei complementar, suas características e quórum de aprovação especial, bem como da lei ordinária.

Adentraremos a pesquisa da lei delegada, hoje em desuso, e da medida provisória, mecanismo destinado a substituir o antigo decreto-lei.

Finalizaremos com o exame do decreto-legislativo e da resolução, mecanismos do Congresso Nacional para a prática de seus atos privativos.

## 2 – CONCEITO

Visando perscrutar a relevância e aplicabilidade da matéria alusiva às fontes do Direito Tributário enfocaremos neste capítulo sua definição.

Para tanto, iniciaremos pela conceituação do vocábulo fonte, termo que advém do latim *fons*, utilizada para designar o foco, a origem de algo, seus fundamentos.

Em nosso Direito esta expressão além de encerrar os órgãos habilitados para produzirem as regras jurídicas, encerra também o próprio desempenho destes no tocante à elaboração das mesmas.

Consoante Walter Barbosa Côrrea e Francisco José de Castro Rezek:

“No domínio da ciência do Direito a palavra “fonte” apresenta-se com vários sentidos, contendo, principalmente, as ideias de a) origem; b) lugar ou ponto de onde algo provém; c) causa. No sentido de origem, lugar ou ponto de onde algo provém, aquela palavra pode estar-se referindo tanto ao Direito romano, quanto ao Congresso Nacional. Porém o sentido de causa, ou seja, daquilo que a razão faz ver como determinante da existência da coisa, leva com maior facilidade a compreender o que se costuma designar mais comumente, no campo do Direito, por fonte.

As causas, como em seu tempo ensinava Aristóteles, são de quatro espécies: a causa material, a causa formal, a causa final e a causa eficiente. Tais causas, no exemplo clássico de uma estátua, eram identificadas da seguinte forma: a causa material como a matéria trabalhada pelo artista (p. ex., o mármore); a causa formal como a figura produzida pelo escultor (p. ex., a deusa Diana); a causa final como o objetivo visado pelo artista (p.ex., a obra de arte); e, finalmente, a causa

eficiente como a ferramenta utilizada pelo escultor para dar forma ao material de sua obra (p. ex., o buril).”<sup>2</sup>

### **3 – CAUSA MATERIAL E CAUSA EFICIENTE**

Explorando a fundo as fontes do Direito Tributário observaremos que seu berço advém originariamente da Roma antiga.

Foi exatamente nesta civilização que ocorreu o surgimento da normatização jurídica-tributária, herança esta deixada em nosso mundo até os dias atuais.

Este legado consubstancia-se em duas causas de existência deste ramo do Direito, a causa material e a causa eficiente.

A primeira delas diz respeito àquelas denominadas fontes reais, que nada mais são do que os fatos geradores do tributo, seu substrato fático.

Já a causa eficiente refere-se às fontes formais que traduziriam a hipótese de incidência legal.

Subdividem-se em fontes formais primárias e fontes formais secundárias, conforme inovem ou não o sistema jurídico.

### **3 – FONTES FORMAIS PRIMÁRIAS**

Como anteriormente mencionado as fontes formais classificam-se em duas categorias.

---

<sup>2</sup>CORREA, Walter Barbosa e Francisco José de Castro Rezek, Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. Curso de Direito Tributário. 11ª ed. São Paulo: Saraiva. 2009. p. 63.

A fim de nos aprofundar passaremos neste trabalho a estudar detalhadamente apenas as fontes formais, são elas:

**Lei constitucional:** trata-se de documento normativo, de natureza soberana que rege todo o sistema infraconstitucional.

Aduz Luciano Amaro, em sua obra *Direito Tributário Brasileiro*:

“...o direito tributário encontra na Constituição Federal, em primeiro lugar, sua estruturação sistemática: é ali que se desenham, na definição da competência tributária dos entes da Federação, os contornos que irá ter cada peça integrante do sistema tributário nacional. Na Constituição encontra-se a matriz de todas as competências; nela se demarcam os limites do poder de tributar e se estruturam os princípios, inclusive os de natureza especificamente tributária, que constituem as pilastras de sustentação de todo o sistema tributário.

É ainda na Constituição que se disciplina o modo de expressão do direito tributário, ou seja, a regulação do processo produtivo de normas jurídico-tributárias (leis complementares, lei ordinária etc.) e o espaço de atuação de cada uma (ou seja, quais tarefas competem a cada tipo normativo).”<sup>3</sup>

**Emenda Constitucional:** encerra norma destinada a modificar a Constituição e uma vez aprovada, através do processo de elaboração e promulgação, integra-se à Constituição com total soberania.

Nas palavras de Ruy Barbosa Nogueira:

“Em face da evolução social é impossível a imutabilidade da Constituição. Ela é a lei fundamental e a mais estável. Deixá-la, porém, sem um processo de modificação é exigir-se revolução para sua alteração.

---

<sup>3</sup>Amaro, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 1ª ed. São Paulo: Saraiva. 2019. p. 158.

Por isso mesmo, é prevista dentro da própria Constituição a forma constitucional de ser emendada e uma vez concluído o processo, a emenda a ela se incorpora. A vigente Constituição prevê, nos arts. 59 a 60, o processo legislativo constitucional para a sua emenda.”<sup>4</sup>

**Lei Complementar:** é a espécie normativa utilizada pela Nossa Magna Carta em matérias expressamente previstas por ela.

Possui quórum específico para sua aprovação, qual seja a maioria absoluta dos membros integrantes da casa.

A Constituição Federal de 1988 recepcionou a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, denominada popularmente como Código Tributário Nacional, como lei complementar.

Neste diapasão sua alteração somente é passível de ser efetuada por lei da mesma espécie.

Nos termos do artigo 62, § 1º, III, da Constituição, é proibida a edição de medidas provisórias sobre matérias reservadas à lei complementar.

Dispõe ainda nosso Texto Maior, em seu artigo 146, *in verbis*:

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

---

<sup>4</sup>NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de Direito Tributário, 9ª ed. São Paulo: Saraiva. 1989. p. 61.

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

I - será opcional para o contribuinte; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)”<sup>5</sup>

**Lei Ordinária:** é a via legislativa, cujo quórum para aprovação necessita apenas de maioria simples e pode ser utilizada para cuidar de qualquer matéria.

Inexiste hierarquia entre leis ordinárias federais, estaduais ou municipais, pois todas possuem a mesma relevância, cada uma delas dentro de seu âmbito de atuação.

Cabe a ela criar o tributo, descrevendo o fato gerador, sua alíquota, base de cálculo, bem como os sujeitos da obrigação tributária.

Todavia, existem algumas exceções previstas por nossa Constituição que exigem lei complementar para instituição de tributo.

Como exemplo, temos as vedações constantes dos artigos 148, 154, I e 195 de nosso Diploma Constitucional.

Disserta Paulo de Barros Carvalho sobre o tema:

“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 de imposição tributária. E estabelecer um tributo equivale à descrição de um fato, declarando os critérios necessários e suficientes para o seu reconhecimento no nível da realidade objetiva, além de prescrever o comportamento obrigatório de um sujeito, compondo o esquema de uma relação jurídica. Diríamos, em linguagem técnica, que criar um tributo corresponde a enunciar os critérios da hipótese material, espacial e

---

<sup>5</sup>BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil (1988). Brasília. Senado Federal.

temporal – sobre os critérios da consequência – subjetivo (sujeitos ativo e passivo da relação) e quantitativo (base de cálculo e alíquota).”<sup>6</sup>

**Lei Delegada:** representa exceção à regra geral segundo a qual cabe ao Poder Legislativo a edição de leis.

Esta restrição prevista constitucionalmente transfere ao Presidente da República esta tarefa através de solicitação de delegação ao Congresso Nacional.

Através de Resolução este ente do Poder Legislativo se manifestará estabelecendo o conteúdo e os termos de seu exercício.

Poderá ainda requerer que o Presidente apresente o projeto de lei para apreciação em votação única, sem emendas.

As matérias destinadas à lei complementar não são passíveis de serem delegadas, como se pode verificar, a exemplo, nos artigos 148 e 154, I, ambos da Constituição.

Em virtude da criação de Medidas Provisórias esta figura legislativa tem sido relegada ao abandono.

**Medida Provisória:** revela-se instrumento normativo de origem infraconstitucional, com força e eficácia de lei.

Inovador em nosso sistema jurídico ela veio substituir o extinto decreto-lei muito utilizado pelos antigos governantes.

---

<sup>6</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 25ª ed. São Paulo: Saraiva. 2013. p. 62..

Poderá ser editada pelo Presidente da República somente nos casos de relevância e urgência.

Após sua criação deverá imediatamente ser submetida à apreciação do Congresso Nacional.

Possui força de lei ordinária e se não for convertida em lei no prazo determinado, perde sua eficácia “ex tunc”.

Pode instituir e aumentar tributos, muito embora boa parte da doutrina se posicione contrariamente.

Dispõe o artigo 62, de nossa Carta Constitucional:

Art. 62. 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. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)

§ 1º É vedada a edição de medidas provisórias sobre matéria: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)

I - relativa a: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)

a) nacionalidade, cidadania, direitos políticos, partidos políticos e direito eleitoral; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)

b) direito penal, processual penal e processual civil; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)

c) organização do Poder Judiciário e do Ministério Público, a carreira e a garantia de seus membros; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)

d) planos plurianuais, diretrizes orçamentárias, orçamento e créditos adicionais e suplementares, ressalvado o previsto no art. 167, § 3º; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)

II - que vise a detenção ou sequestro de bens, de poupança popular ou qualquer outro ativo financeiro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)

III - reservada a lei complementar; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)

IV - já disciplinada em projeto de lei aprovado pelo Congresso Nacional e pendente de sanção ou veto do Presidente da República. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)

§ 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. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)

§ 3º As medidas provisórias, ressalvado o disposto nos §§ 11 e 12 perderão eficácia, desde a edição, se não forem convertidas em lei no prazo de sessenta dias, prorrogável, nos termos do § 7º, uma vez por igual período, devendo o Congresso Nacional disciplinar, por decreto legislativo, as relações jurídicas delas decorrentes. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)

§ 4º O prazo a que se refere o § 3º contar-se-á da publicação da medida provisória, suspendendo-se durante os períodos de recesso do Congresso Nacional. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)

§ 5º A deliberação de cada uma das Casas do Congresso Nacional sobre o mérito das medidas provisórias dependerá de juízo prévio sobre o atendimento de seus pressupostos constitucionais. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)

§ 6º Se a medida provisória não for apreciada em até quarenta e cinco dias contados de sua publicação, entrará em regime de urgência, subsequentemente, em cada uma das Casas do Congresso Nacional, ficando sobrestadas, até que se ultime a votação, todas as demais deliberações legislativas da Casa em que estiver tramitando. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)

§ 7º Prorrogar-se-á uma única vez por igual período a vigência de medida provisória que, no prazo de sessenta dias, contado de sua publicação, não tiver a sua votação encerrada nas duas Casas do Congresso Nacional. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)

§ 8º As medidas provisórias terão sua votação iniciada na Câmara dos Deputados. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)

§ 9º Caberá à comissão mista de Deputados e Senadores examinar as medidas provisórias e sobre elas emitir parecer, antes de serem

apreciadas, em sessão separada, pelo plenário de cada uma das Casas do Congresso Nacional. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)

§ 10. É vedada a reedição, na mesma sessão legislativa, de medida provisória que tenha sido rejeitada ou que tenha perdido sua eficácia por decurso de prazo. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)

§ 11. Não editado o decreto legislativo a que se refere o § 3º até sessenta dias após a rejeição ou perda de eficácia de medida provisória, as relações jurídicas constituídas e decorrentes de atos praticados durante sua vigência conservar-se-ão por ela regidas. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)

§ 12. Aprovado projeto de lei de conversão alterando o texto original da medida provisória, esta manter-se-á integralmente em vigor até que seja sancionado ou vetado o projeto. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)”<sup>7</sup>

**Decreto Legislativo:** compreende meio normativo privativo do Congresso Nacional.

Destina-se a introduzir, em nosso universo jurídico, tratados e convenções internacionais assinados pelo Presidente da República.

Equivale, em nosso sistema, à lei ordinária, possuindo como quórum de aprovação também a maioria simples.

Dispensa a sanção sendo promulgada pelo Presidente do Congresso Nacional que o remete diretamente para publicação.

Presta-se ainda a viabilizar convênios interestaduais celebrados entre as unidades federadas, transformando-os em regras jurídicas.

---

<sup>7</sup> BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil (1988). Brasília. Senado Federal.

**Resolução:** compreende ato legislativo para o exercício de competências privativas dos órgãos do Poder Legislativo.

É aprovada por maioria simples e posteriormente promulgada pela Mesa do Senado ou do Congresso, conforme o caso.

Não possui sanção do Executivo e se prestam, dentre outras coisas, a fixar alíquotas mínimas tributárias.

## 5 – CONCLUSÃO

O estudo em tela contemplou as Fontes do Direito Tributário sob a ótica de seus aspectos gerais no que tange à sua constituição e efetividade.

Partiu da averiguação da concepção da palavra fonte, cuidando de suas diversas conotações dentro de nosso Direito Pátrio.

Percorreu suas origens até alcançar a Roma antiga, manancial de nosso ordenamento pátrio.

Discorreu sobre as causas de sua existência, destacando a causa material e a causa eficiente como suas protagonistas.

Abordou a definição das mesmas através da análise de seus exemplos e categorias.

Avançou através da observação específica das fontes formais primárias e suas espécies.

Encerrou dissertando sobre a lei constitucional e a emenda, a lei complementar e ordinária, a lei delgada e a medida provisória e por fim o decreto-legislativo e a resolução.

## 6 – REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20ª ed. São Paulo: Saraiva. 2014.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Brasília: Congresso Nacional. Disponível em [www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br). Acesso em 15 de Abril de 2016.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília. Assembleia Nacional Constituinte, 05 de outubro de 1988. Disponível em [www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br). Acesso em 15 de Abril de 2016.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25ª ed. São Paulo: Saraiva. 2013.

CORREA, Walter Barbosa e Francisco José de Castro Rezek, Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. **Curso de Direito Tributário**. 11ª ed. São Paulo: Saraiva. 2009.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 1995.