

XXXII CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI SÃO PAULO - SP

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

ANA PAULA BASSO

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

FABIO FERNANDES NEVES BENFATTI

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria - CONPEDI

Presidente - Profa. Dra. Samyra Haydée Dal Farra Naspolini - FMU - São Paulo

Diretor Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC - Santa Catarina

Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa - Pará

Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG - Goiás

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos - Rio Grande do Sul

Vice-presidente Sudeste - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio - Rio de Janeiro

Vice-presidente Nordeste - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP - Pernambuco

Representante Discente: Prof. Dr. Abner da Silva Jaques - UPM/UNIGRAN - Mato Grosso do Sul

Conselho Fiscal:

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - UFMA - Maranhão

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - SKEMA/ESDHC/UFMG - Minas Gerais

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UFERSA - Rio Grande do Norte

Prof. Dr. Fernando Passos - UNIARA - São Paulo

Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP - São Paulo

Secretarias

Relações Institucionais:

Prof. Dra. Claudia Maria Barbosa - PUCPR - Paraná

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA - Bahia

Profa. Dra. Daniela Marques de Moraes - UNB - Distrito Federal

Comunicação:

Prof. Dr. Robison Tramontina - UNOESC - Santa Catarina

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe

Relações Internacionais para o Continente Americano:

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA - Maranhão

Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto - UPM - São Paulo

Relações Internacionais para os demais Continentes:

Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR - Ceará

Profa. Dra. Sandra Regina Martini - UNIRITTER / UFRGS - Rio Grande do Sul

Profa. Dra. Maria Claudia da Silva Antunes de Souza - UNIVALI - Santa Catarina

Educação Jurídica

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba - PR

Prof. Dr. Rubens Beçak - USP - SP

Profa. Dra. Livia Gaigher Bosio Campello - UFMS - MS

Eventos:

Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - FDF - São Paulo

Profa. Dra. Norma Sueli Padilha - UFSC - Santa Catarina

Prof. Dr. Juraci Mourão Lopes Filho - UNICHRISTUS - Ceará

Comissão Especial

Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UFRJ - RJ

Profa. Dra. Maria Creusa De Araújo Borges - UFPB - PB

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Fumec - MG

Prof. Dr. Rogério Borba - UNIFACVEST - SC

D597

Direito tributário e financeiro I[Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Jonathan Barros Vita, Liane Francisca Hüning Pazinato, Antônio Carlos Diniz Murta – Florianópolis: CONPEDI, 2025.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5274-316-9

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: Os Caminhos Da Internacionalização E O Futuro Do Direito

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Direito tributário. 3. Financeiro. XXXII Congresso Nacional do CONPEDI São Paulo - SP (4: 2025: Florianópolis, Brasil).

CDU: 34

XXXII CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI SÃO PAULO - SP

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

Apresentação

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

APRESENTAÇÃO

O Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito (CONPEDI) tem a satisfação de anunciar a realização do seu XXXII Congresso Nacional, que ocorreu entre os dias 26, 27 e 28 de novembro de 2025, na cidade de São Paulo, tendo como instituição anfitriã a Universidade Presbiteriana Mackenzie. “Os caminhos da internacionalização e o futuro do Direito” — reflete os desafios e as oportunidades de um mundo em profunda transformação. A proposta é um convite à reflexão em um momento histórico marcado pela intensificação das interconexões globais — econômicas, políticas, culturais e tecnológicas — que tensionam as fronteiras tradicionais dos Estados e colocam o Direito diante de novas exigências e dilemas.

A SUBSTITUIÇÃO DO ICMS E DO ISS PELO IBS NA REFORMA TRIBUTÁRIA, Liane Francisca Hüning Pazinato, Vinicius Ruas Duarte, Os impactos da Reforma Tributária no cenário nacional, com ênfase nas alterações relativas ao ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) e ao ISS (Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza), que serão substituídos pelo IBS (Imposto sobre Bens e Serviços). A pesquisa busca examinar os reflexos e implicações dessas mudanças no campo do direito tributário. O desenvolvimento do estudo foi estruturado em quatro etapas. Na primeira, são apresentadas noções gerais sobre o ICMS, abordando aspectos como seu fato gerador, base de cálculo e alíquota. Na segunda etapa, analisam-se os mesmos elementos no contexto do ISS, com foco na sua estrutura normativa e funcional. A terceira etapa é dedicada à Reforma Tributária propriamente dita, a qual propõe a substituição do ICMS e do ISS pelo IBS, com o objetivo de promover maior simplicidade e eficiência ao sistema tributário nacional. Por fim, na última etapa, discorrem-se as principais características do IBS, incluindo seu fato gerador, base de cálculo e alíquotas previstas.

A REFORMA TRIBUTÁRIA DE 2023 E O PACTO FEDERATIVO: EQUILÍBRIO OU RECENTRALIZAÇÃO DO PODER FISCAL? Ane Caroline dos Santos. Os impactos da Emenda Constitucional nº 132/2023 sobre o pacto federativo brasileiro, a partir da tensão entre uniformidade tributária e autonomia dos entes federados. Compreender até que ponto a

simplificação e padronização do sistema podem ocorrer sem comprometer a autonomia assegurada pela Constituição de 1988 a Estados e Municípios. A reforma representa apenas centralização ou se também oferece oportunidades de modernização administrativa e justiça social, além de objetivos específicos como examinar a trajetória histórica do federalismo fiscal, discutir os riscos da uniformidade excessiva e identificar potenciais efeitos da mudança legislativa. Os resultados indicam que a EC nº 132/2023 promove avanços relevantes em simplificação administrativa, transparência e redução da regressividade, mas também impõe limites à liberdade de Estados e Municípios na formulação de políticas próprias. A uniformidade deve ser entendida como mecanismo de coordenação e não de centralização absoluta, de modo que a efetividade da reforma dependerá da maneira de implementação e da preservação de espaços mínimos de autonomia local.

OS COSTUMES COMO FONTE DO DIREITO: UMA ANÁLISE FILOSÓFICA DOS COSTUMES E SUA INCAPACIDADE DE GERAR NORMAS À LUZ DO CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO. Jorge Bezerra Ewerton Martins , Vinícius Vieira , Diogo de Almeida Viana dos Santos. A classificação dos costumes em sua valoração no campo jurídico, seja enquanto veículos introdutórios de normas, seja enquanto normas já incorporadas ao ordenamento. Busca-se compreender em quais momentos e em que medida os costumes exercem influência sobre o direito positivo, atravessando a normatividade e condicionando sua eficácia. Parte-se da premissa de que há normas criadas para alterar ou suprimir costumes, assim como existem costumes capazes de transformar e ressignificar normas já estabelecidas. Tradicionalmente, a doutrina identifica os costumes como fontes do direito, porém o problema central da investigação reside em reavaliar essa condição à luz da teoria construtivista, especialmente no âmbito do Constructivismo Lógico-Semântico. Verificar se os costumes devem ser efetivamente considerados fontes do direito, analisando sua evolução histórica, sua posição na doutrina contemporânea e sua aplicação específica no direito tributário. Pretende-se, ainda, avaliar a relevância pragmática dos costumes no processo de criação normativa, examinando seu papel não apenas como elemento de conservação ou tradição, mas também como fator dinâmico de inovação jurídica.

JUSTIÇA FISCAL E EMOÇÕES: UM OLHAR SOBRE OS SENTIMENTOS DOS CONTRIBUINTES ANTE A TRIBUTAÇÃO. Tatiana Maria Guskow , Luciano Rosa Vicente , Liziane Paixao Silva Oliveira. O sujeito passivo tributário na qualidade de pessoa dotada de sentimentos, de modo a favorecer reflexões sobre políticas públicas de incentivo ao adimplemento tributário. Outrora, o paradigma da racionalidade humana, apartada de emoções, ensejou a elaboração de um sistema jurídico-tributário essencialmente punitivo, sendo a sanção o único mecanismo preventivo e repressivo do descumprimento das normas de conduta. Todavia, a inadimplência tributária no Brasil é elevada, beirando patamares de

30% dos valores devidos anualmente. Essa marca prejudica a idealizada justiça fiscal, pois os sujeitos pagadores pagam por si e por aqueles que se evadem. Se todos contribuíssem em suas proporções, os ônus poderiam ser reduzidos. Por meio de análise bibliográfica multidisciplinar, buscou-se identificar o processo mental de tomada de decisões sobre o cumprimento ou descumprimento de normas jurídicas, do que se inferiu a forte presença de sentimentos, sendo a culpa o gatilho propulsor da honestidade. Em uma ponderação de valores internos, o sentimento de culpa pode, porém, ser neutralizado por outros sentimentos decorrentes de experiências, percepções e emoções arquivadas na memória. O fortalecimento da moralidade tributária dos indivíduos poderia contribuir para mitigar sentimentos negativos e desenvolver sentimentos positivos, o que geraria uma relação mais próxima e respeitosa entre o Estado e os contribuintes, como forma de fomentar o adimplemento tributário e alcançar a justiça fiscal.

O CASHBACK DA REFORMA TRIBUTÁRIA E A CONCRETIZAÇÃO DA JUSTIÇA FISCAL NO BRASIL: UMA ANÁLISE DA LEI COMPLEMENTAR Nº 214/2025 À LUZ DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS. Iriana Custodia Koch , Fabiano Pires Castagna. O sistema tributário brasileiro caracteriza-se por sua complexidade e regressividade, onerando desproporcionalmente as famílias de baixa renda. A Emenda Constitucional nº 132/2023, ao instituir o Imposto sobre Valor Agregado dual (IBS e CBS), elevou o mecanismo do cashback a instrumento constitucional de justiça fiscal. Este artigo analisa criticamente a Lei Complementar nº 214/2025, responsável por regulamentar a devolução de tributos sobre o consumo, sob a ótica dos princípios constitucionais tributários e dos objetivos fundamentais da República, como a dignidade da pessoa humana e a erradicação da pobreza. Avaliando a compatibilidade do modelo com os princípios constitucionais, seus critérios de elegibilidade, formas de restituição, mecanismos de controle e competências federativas. Também são consideradas experiências estaduais, como o programa “Devolve ICMS” do Rio Grande do Sul, e internacionais, que serviram de inspiração ao modelo brasileiro. Conclui-se que, embora represente avanço normativo relevante, a operacionalização do cashback demanda monitoramento e aprimoramentos para mitigar riscos de focalização e garantir sua eficácia redistributiva.

DEMOCRACIA CARIMBADA E O ORÇAMENTO SECRETO: O DESMONTE SILENCIOSO DA TRANSPARÊNCIA NO BRASIL. Gustavo Davanço Nardi. Examina, de forma crítica e interdisciplinar, o papel das emendas parlamentares no orçamento público brasileiro, com ênfase nas emendas de relator-geral (RP-9), popularmente conhecidas como “orçamento secreto”. Partindo da análise histórico-normativa desde a Constituição de 1988 até as recentes Emendas Constitucionais, o estudo identifica impactos significativos sobre os princípios da transparência, moralidade, impessoalidade e eficiência administrativa. Introduz-

se o conceito de “democracia carimbada”, que descreve um modelo de alocação de recursos públicos orientado por interesses políticos individuais e desvinculado de critérios técnicos claros, comprometendo o planejamento estatal e a justiça fiscal. O trabalho dialoga com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, destacando as decisões paradigmáticas na ADPF 850 e na ADI 7.697, que estabeleceram parâmetros para a rastreabilidade, publicidade e controle social da execução orçamentária. Utilizando abordagem qualitativa, pesquisa bibliográfica e documental, o estudo propõe diretrizes jurídicas para reconstruir um processo orçamentário alinhado ao interesse público, fortalecendo a accountability, a participação social e o pacto federativo. Busca-se, assim, contribuir para a consolidação de um modelo de gestão fiscal que assegure a efetividade dos direitos fundamentais e promova um desenvolvimento nacional mais equilibrado e sustentável.

A TRIBUTAÇÃO DA RENDA NA DISSOLUÇÃO PARCIAL DE SOCIEDADE. Flávio Couto Bernardes , Tania de Cassia Linhares , Larissa Galvão Arruda Costa. Tem por escopo analisar o tratamento tributário dado à devolução de participação societária por meio de bens, direitos e valores ao sócio dissidente em uma dissolução parcial de sociedade, tanto da perspectiva da pessoa física, quanto da pessoa jurídica, à luz do entendimento adotado pela Coordenação-Geral de Tributação na Solução de Consulta Cosit n. 131, de 2016, e à luz da jurisprudência. Identificar as dissonâncias na interpretação da legislação tributária e explorar a correta classificação dos componentes do patrimônio líquido de uma empresa por ocasião da dissolução parcial de uma sociedade, a fim de se definir: o que, como e qual será a carga tributária incidente sobre os bens e direitos devolvidos ao sócio dissidente.

TRIBUTAÇÃO COMO INFRAESTRUTURA DA SUSTENTABILIDADE: REFORMA E CAMINHOS FUTUROS. Fernanda Ramos Konno , Enliu Rodrigues Taveira , Lídia Maria Ribas. A crescente demanda por justiça social exige a revisão do papel do sistema tributário como instrumento de desenvolvimento sustentável. Portanto, o artigo analisa a tributação como infraestrutura, para além de sua função arrecadatória, da implementação de políticas públicas voltadas à sustentabilidade no século XXI. Concepção de que os tributos são elementos estruturantes da Constituição Econômica e Financeira, articulando arrecadação, justiça distributiva e proteção ambiental. Em diálogo com teorias clássicas e contemporâneas, discute-se a função extrafiscal da tributação e o financiamento público da sustentabilidade. Examina-se também a Reforma Tributária brasileira, inaugurada pela Emenda Constitucional n. 132/2023 e regulamentada pela Lei Complementar n. 214/2025, destacando inovações normativas e desafios de implementação. Por fim, considera-se que a tributação deve ser, sim, entendida como infraestrutura da sustentabilidade, em especial ao considerar que a

reforma tributária (EC 132/2023 e LC 214/2025) sinaliza avanços ao incorporar princípios como simplicidade, progressividade e sustentabilidade, com seus resultados dependentes da forma como a legislação infraconstitucional será aplicada.

A DIMENSÃO DE GÊNERO NA TRIBUTAÇÃO: REFLEXÕES SOBRE A PINK TAX NO CONTEXTO BRASILEIRO. Frank Aguiar Rodrigues. A incidência da Pink Tax no contexto da tributação de produtos voltados para mulheres. Com as transformações sociais e econômicas que redefinem o papel feminino, observa-se uma disparidade nos custos de bens e serviços destinados ao público feminino, caracterizando o fenômeno conhecido como Pink Tax. A parte teórica investiga como a tributação, muitas vezes pautada na classificação de não essencialidade dos produtos, contribui para o aumento dos preços de itens de higiene e beleza. Explora-se a relação entre a definição de essencialidade e a tributação diferenciada, evidenciando desigualdades de gênero no sistema tributário. As fontes foram selecionadas por meio de triagens online em plataformas como Google Scholar, periódicos acadêmicos, sites jurídicos e livros físicos. Realizou-se ainda uma análise comparativa qualitativa das alíquotas de IPI e ICMS incidentes sobre um rol de produtos, revelando que aqueles consumidos predominantemente por mulheres são, em geral, tributados com alíquotas superiores. O estudo também aborda a construção social da beleza como fator que influencia a tributação desses produtos, reforçando a necessidade de revisão dos princípios constitucionais tributários à luz da igualdade de gênero.

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TERREIROS DE CANDOMBLÉ E A INTERNACIONALIZAÇÃO DA LIBERDADE RELIGIOSA. Eliza Remédio Alecrim , Iara Pereira Ribeiro , Rafael Kaue Feltrim Oliveira. A internacionalização da liberdade religiosa constitui vetor fundamental para a interpretação contemporânea do direito brasileiro, especialmente diante da proteção conferida pela Constituição de 1988 e pelos tratados internacionais de direitos humanos, como o Pacto Internacional sobre Direitos Civis e Políticos (1966) e a Convenção Americana de Direitos Humanos (1969). O trabalho analisa a aplicação da imunidade tributária, assegurada aos templos de qualquer culto aos terreiros de candomblé, considerando suas peculiaridades. Parte-se do pressuposto de que a gestão tributária deve alcançar não apenas as entidades com fins lucrativos, mas também aquelas cuja finalidade principal não envolva lucros, como as instituições religiosas. Observou-se que a jurisprudência tende a reconhecer a imunidade em favor dos terreiros, especialmente em relação ao espaço físico destinado às práticas religiosas, à transmissão oral e às atividades culturais associadas. Verificou-se, ainda, que determinadas atividades complementares tem sido abrangidas por essa imunidade, embora subsistam debates quanto à extensão da proteção. Os resultados sugerem que a aplicação da imunidade aos terreiros vem se consolidando no plano jurisprudencial, em convergência com a ordem constitucional e os

compromissos internacionais assumidos pelo Brasil. Esse processo reforça a efetividade da liberdade religiosa em sua dimensão internacionalizada, embora persistam desafios interpretativos e práticos que demandam análise contínua da temática.

Ana Paula Basso. UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA. anapaula.basso@gmail.com

Raymundo Juliano Feitosa. Universidade Católica de Pernambuco. raymundojf@gmail.com

Fabio Fernandes Neves Benfatti Universidade do Estado de Minas Gerais. benfatti@hotmail.com

OS COSTUMES COMO FONTE DO DIREITO: UMA ANÁLISE FILOSÓFICA DOS COSTUMES E SUA INCAPACIDADE DE GERAR NORMAS À LUZ DO CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO

CUSTOMS AS A SOURCE OF LAW: A PHILOSOPHICAL ANALYSIS OF CUSTOMS AND THEIR INABILITY TO GENERATE NORMS IN LIGHT OF LOGICAL-SEMANTIC CONSTRUCTIVISM

Jorge Bezerra Ewerton Martins ¹

Vinícius Vieira ²

Diogo de Almeida Viana dos Santos ³

Resumo

O presente estudo dedica-se a revisitar a análise e a classificação dos costumes em sua valoração no campo jurídico, seja enquanto veículos introdutórios de normas, seja enquanto normas já incorporadas ao ordenamento. Busca-se compreender em quais momentos e em que medida os costumes exercem influência sobre o direito positivo, atravessando a normatividade e condicionando sua eficácia. Parte-se da premissa de que há normas criadas para alterar ou suprimir costumes, assim como existem costumes capazes de transformar e ressignificar normas já estabelecidas. Tradicionalmente, a doutrina identifica os costumes como fontes do direito, porém o problema central da investigação reside em reavaliar essa condição à luz da teoria construtivista, especialmente no âmbito do Constructivismo Lógico-Semântico. O objetivo principal consiste em verificar se os costumes devem ser efetivamente considerados fontes do direito, analisando sua evolução histórica, sua posição na doutrina contemporânea e sua aplicação específica no direito tributário. Pretende-se, ainda, avaliar a relevância pragmática dos costumes no processo de criação normativa, examinando seu papel não apenas como elemento de conservação ou tradição, mas também como fator dinâmico de inovação jurídica.

Palavras-chave: Costumes, Fontes do direito, Enunciação normativa, Constructivismo lógico-semântico, Direito tributário

Abstract/Resumen/Résumé

This study revisits the analysis and classification of customs in their legal valuation, whether

¹ Mestrando em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário - IBET, advogado tributarista e professor de Direito Tributário.

² Graduando em Direito pela Universidade Federal do Maranhão (UFMA). Com experiência em consultivo e contencioso estratégico e de volume, com atuação ampla, notadamente Direito Administrativo, Tributário e Empresarial.

³ Possui doutorado PhD pela Universidade de Nagoya-Japão (2010), mestrado em LL.M. Comparative Law - Universidade de Nagoya-Japão (2007). Professor do Mestrado Profissional em Direito da Universidade CEUMA.

as vehicles introducing norms or as norms already incorporated into the legal order. It seeks to understand the moments and extent to which customs influence positive law, crossing normativity and conditioning its effectiveness. The research is based on the premise that some norms are created to alter or suppress customs, while customs themselves may transform and redefine existing norms. Traditionally, legal doctrine characterizes customs as sources of law; however, the central problem addressed is to reassess this condition in light of constructivist theory, particularly within the framework of Logical-Semantic Constructivism. The main objective is to determine whether customs should be effectively regarded as sources of law, analyzing their historical evolution, their role in contemporary doctrine, and their specific application in tax law. Furthermore, the study evaluates the pragmatic relevance of customs in the process of norm creation, considering them not only as elements of conservation or tradition but also as dynamic factors of legal innovation.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Customs, Sources of law, Normative enunciation, Logical-semantic constructivism, Tax law

INTRODUÇÃO

O presente estudo se propõe a revisitar o papel dos costumes no processo de criação normativa, especialmente diante da concepção do Constructivismo Lógico-Semântico (CLS). Tradicionalmente apontados pela doutrina como fontes do direito, os costumes têm sua legitimidade questionada quando submetidos ao crivo analítico dessa corrente teórica, que desloca a noção de fonte para o ato de enunciação realizado por autoridade competente. A reflexão que aqui se propõe busca, portanto, problematizar se e em que medida os costumes podem ser juridicamente reconhecidos como fonte, ou se configuram, antes, fenômenos sociais pré-jurídicos cuja relevância depende de sua juridicização.

A discussão parte da constatação de que existem normas elaboradas para modificar costumes, assim como costumes capazes de transformar normas, revelando uma interação constante entre fato social e sistema jurídico. Contudo, essa interação não se dá de forma imediata ou automática: exige mediação institucional e linguística, sob pena de recair-se na falácia circular de que normas seriam, em si mesmas, fontes de outras normas. É nesse ponto que o CLS oferece instrumental teórico sofisticado, ao distinguir enunciação, enunciação-enunciada e enunciado-enunciado, categorias fundamentais para compreender o percurso de internalização dos fatos sociais no ordenamento.

A relevância do tema se justifica não apenas em termos teóricos, mas também pragmáticos. Em matéria tributária, por exemplo, o art. 100 do Código Tributário Nacional prevê como normas complementares as práticas reiteradas das autoridades administrativas, o que suscita debate acerca da natureza jurídica desses costumes e sua compatibilidade com o princípio da legalidade estrita. A análise, portanto, transita entre a filosofia e a dogmática, oferecendo um olhar crítico sobre a genealogia dos costumes, sua inserção no universo jurídico e os limites de sua força normativa.

Metodologicamente, a pesquisa adota abordagem bibliográfica e teórico-dogmática, explorando tanto as contribuições filosóficas de autores como Nietzsche e Kant, quanto os aportes técnico-normativos de Paulo de Barros Carvalho, Aurora Tomazini e Lourival Vilanova. O problema central consiste em verificar a pertinência da qualificação dos costumes como fontes do direito, diante da lógica construtivista, especialmente no direito tributário.

Em síntese, a investigação pretende demonstrar que, sob a ótica do CLS, os costumes não se qualificam como fontes originárias do direito, mas apenas adquirem juridicidade quando internalizados por meio de enunciação competente. Ainda assim, o estudo evidencia o papel fundamental dos costumes como elementos de estabilização social e como fatores indutores de

mudança normativa, cuja compreensão crítica é indispensável para o aprimoramento do debate teórico e para a prática jurídica.

1 A GENEALOGIA DOS COSTUMES E SUA PERCEPÇÃO FILOSÓFICA

De início, parte-se da premissa do pensamento de Nietzsche (2016, p. 101), na obra “Genealogia da Moral”, em que ele compreende que os costumes decorrem de um sacrifício social. Diz o filósofo:

Reina aí a convicção de que a comunidade de fato só existe devido aos sacrifícios e obras dos ancestrais – e que eles devem ser ressarcidos também com obras e sacrifícios: assim se reconhece uma dívida a crescer constantemente, pelo fato de que esses antepassados, sobrevivendo como espíritos poderosos, não cessam de conceder novas vantagens e subsídios à estirpe, provenientes de sua força. Por nada, por acaso? Não há qualquer “por nada” para aquelas épocas rudes e “pobres de espírito”. O que se poderia restituir a eles? Sacrifícios (inicialmente para a nutrição, entendida no sentido mais tosco), festas, santuários, homenagens e, acima de tudo, obediência – pois os costumes também são, como obras dos ancestrais, dogmas e ordens deles –, é possível lhes dar o bastante? Tal desconfiança permanece e cresce: de tempos em tempos, ela exige resgate global, algo imenso em termos de retribuição ao “credor” (o famigerado sacrifício do primogênito, por exemplo. Sangue, sangue humano em todo caso).

O filósofo argumenta que os costumes nascem da compreensão dos ancestrais de um povo, onde estes, diante das circunstâncias, tomam atitudes. E dessas atitudes isoladas – e com algum grau de sucesso, de algum tipo – começam a ser replicadas, tornando-se uma diretriz no seio da comunidade.

A partir de determinado momento, em rotina constante de reiteração de tal atitude ou tomada de decisão, ou mesmo forma de resolução de determinada questão, o ato deixa de ser valorado de maneira antecedente, de forma que as pessoas mais se preocupam se tal atitude consagrada se adequa ao seu caso concreto. Uma forma incipiente e precária de subsunção entre fato (caso concreto) e norma (conduta reiterada em um determinado âmbito social).

Contudo, naqueles tempos ancestrais, não existia a percepção de norma como adveio à modernidade, e é justamente por isso que é discutível a condição dos costumes como fonte do direito, visto que, quando os costumes começam a ganhar relevância de fato social, o direito ainda nem existia como o conhecemos agora.

Em outra obra, Nietzsche aprofunda sua compreensão sobre a genealogia dos costumes como fenômeno humano e social. Essa capacidade de um ser humano influenciar o outro, inclusive, em sua valoração de certo e errado, bom e ruim, compreensão que é a premissa dos costumes, uma atitude estratégica e resolutiva das questões sociais.

Em algum momento, a atitude ao virar costume se transforma em um cadinho da liga que forma a unidade de uma sociedade, de uma comunidade. E era justamente esse o sentido dos costumes, uma padronização, uma previsibilidade da conduta social.

Não por acaso, neste ponto, guarda extrema relação com o direito como o concebemos.

Vejamos o que Nietzsche (2016, p. 209) diz na obra “Um Humano, Demasiado Humano”:

“Egoísta” e “não egoísta” não constituem os opostos fundamentais que levaram a humanidade a fazer uma distinção entre moral e imoral, bom e mau; mas adesão aos costumes tradicionais e emancipação deles. A origem do tradicional é bastante irrelevante; em qualquer caso, não se referia ao bem e ao mal ou a qualquer imperativo categórico, mas ao importante fim de manter e sustentar a comunidade, a raça, a confederação, a nação. Todo costume supersticioso que se originou em um evento ou acidente mal interpretado implicava alguma tradição, cuja adesão é moral.

Nietzsche (2016) chega a qualificar os costumes como uma conduta social, e também na dimensão do indivíduo, agradável e útil. Ou seja, um instrumento de consolidação social e integração dos indivíduos.

E Nietzsche (2016, p. 210) conclui:

Da mesma forma, uma comunidade de indivíduos obriga cada um deles a adotar a mesma moral ou costume. O erro aqui é este: porque um certo costume tem sido agradável aos sentimentos ou pelo menos porque prova ser um meio de subsistência, este costume deve ser imperativo, pois é considerado como a única coisa que pode ser consistente com o bem-estar. O bem-estar da vida parece brotar somente disso. Esta concepção do costume como condição de existência é levada aos mínimos detalhes da moralidade. Na medida em que a compreensão da verdadeira causalidade é bastante restrita em todos os povos inferiores, sente-se uma ansiedade supersticiosa de que tudo seja feito na devida rotina. Mesmo quando um costume é excessivamente oneroso, ele é preservado devido à sua suposta utilidade vital. Não se sabe se o mesmo grau de satisfação pode ser experimentado através de algum outro costume e também graus de satisfação ainda mais elevados. Mas é plenamente reconhecido que todos os costumes se tornam mais agradáveis com o passar do tempo, não importa quão difíceis possam ter sido encontrados no início, e que mesmo o modo de vida mais severo pode se tornar uma questão de hábito e, portanto, um prazer.

Essa ideia de conformação, de construção do costume como fonte do direito, como corolário da conduta social, em verdade, é anterior ao filósofo prussiano.

Para Rée e Aradi (2021, p. 26), em sua obra “A Origem dos Sentimentos Morais”, médico e filósofo alemão, o costume decorre de um hábito assumido por uma comunidade, empreendido com louvor e reprodução constante. E explicam o costume como fenômeno social indutor de conduta assim se materializa porque “[...] é pelo fato de que desde a infância somos condicionados a associar determinadas ações a determinadas valorações que constituímos as normas morais a serem seguidas (as ações altruístas são consideradas boas; as egoístas, más)”.

Para além das ponderações de Nietzsche sobre os costumes como fonte de conduta social, e, por isso, fonte do direito, Rée e Aradi (2021, p. 58) sistematizam essa dimensão do instituto, captando o momento em que o costume atravessa a dimensão do universo jurídico, interferindo decisivamente neste, introduzindo normas jurídicas no ordenamento. Este diapasão, o autor chamou de “senso de justiça”. É do reiterar de um ideal ou uma conduta que nasce um costume, regado pela constante repetição até que vire hábito, e da sua emulação pelo espectro cultural da sociedade em questão.

Nesse sentido, Rée e Aradi (2021, p. 58) refletem:

A diversidade dos costumes vigentes em diferentes nações confirma isso: quem, por exemplo, cresce num povo em que o infanticídio é costume o julgará tão irrepreensível quanto nós o julgamos censurável. Ou aqueles, como os indianos, a quem foi pregado o assassinato dos estrangeiros sentirão essa ação criminosa como louvável, enquanto para nós, a quem foi pregado o contrário, a mesma ação será sentida como censurável. Cada um considera boas (ou más) as ações que viu serem designadas desde a infância como boas (ou más); aliás, assim como o dialeto de sua região, ele adota essa distinção feita em seu círculo de relações de forma imperceptível e inevitável.

E sintetiza, os naturalistas Rée e Aradi (2021, p. 144-145):

[...] a origem do senso de justiça é o hábito de ver, desde a infância, o crime e o castigo como duas coisas justamente associadas. Também consideramos, em consequência de nossa educação, o senso de justiça como louvável, mas a sede de vingança como reprovável (entre os gregos o sentimento de vingança também era louvável). Contudo, apesar de nossa educação; apesar de acharmos a sede de vingança reprovável, sentimos uma simpatia involuntária com aquele que se vinga: se ele não for nenhum fraco que se deixa apanhar, faríamos como ele.

[...]

Assim como todos os sentimentos morais, o senso de justiça também surge em nós ao longo de nossa vida, do seguinte modo: os castigos das autoridades e dos educadores, embora visem apenas à intimidação (tendo em mente que a vontade do ser humano não é livre, e que más ações não são más quando consideradas em si mesmas, e que os castigos deveriam somente visar à intimidação), parecem ser retaliações (“você é castigado por ter cometido tal ação”), e assim surge em nós, desde a infância, a crença de que toda má ação mereceria uma punição compensatória.

Ou seja, o sistema inventado pelo ser humano inserido em comunidade de castigação do que é valorado como ruim, reprovável ou inadequado antecedente à ideia de costume, mas perpassa-o, dando-lhe sentido e aplicação prática, o que, mais tarde, desembocaria na interferência dos costumes na normatividade.

Portanto, distingue-se costume social e costume jurídico. O primeiro corresponde a hábitos reiterados no seio da comunidade, fundados em critérios de utilidade, tradição ou valores culturais, mas ainda desprovidos de juridicidade. O segundo emerge quando determinado padrão de conduta reiterado recebe reconhecimento normativo pelo ordenamento, seja por remissão legal expressa, seja por internalização via ato de enunciação competente. A

ausência dessa distinção conceitual pode levar a equívocos analíticos, confundindo a função social dos costumes com sua eventual força normativa.

2 INTRODUÇÃO DOS COSTUMES NO ÂMBITO DO UNIVERSO JURÍDICO

Com base na análise genealógica dos costumes, e seu desenvolvimento até o ponto de intersecção com o direito, com o universo jurídico, avancemos para o exame desse encontro.

Para tanto, é de bom feitio começar pelo fim, pelas ideias mais contemporâneas.

Fazendo um recorte da compreensão de autores modernos e outros autores contemporâneos, compreender os costumes como contundente fator de transformação do direito é uma missão mais fácil.

Assim, em uma era em que o consciente coletivo caminha cada vez mais para noções de prestígio ao ser humano, ao indivíduo inserido em uma coletividade, aos seus direitos e deveres ante a sociedade, a preservação da dignidade humana e a busca que equidade social, os costumes assumem nova roupagem, visto que não mais se alinham à dicotomia punição individual/repressão coletiva de outrora, mas também não atende mais ao materialismo de costumes meramente transacionais como sustentáculo de um legalismo vazio, oco.

Os costumes, contemporaneamente, representam função precípua de estabilização das relações sociais e jurídicas, assim como de conscientização, educação, pedagogia social, na busca da otimização da sociedade, revendo valores e princípios caducos ou embolorados, fortalecendo valores e direitos fundamentais essenciais ao bom viver.

Nesse rumo de ideias, oportuna a ideia de Luc Ferry (2019) sobre a “sacralização do humano” ou “divinização do humano”.

Apesar da força do termo, a ideia defendida pelo francês não tem caráter fundamentalmente religioso ou fundamentalmente materialista, nem mesmo sequer alçando o ser humano a status de senhor absoluto do universo. Ao contrário, criando uma clara relação de responsabilidade única e participação fundamental de cada indivíduo nesses cosmos conformados em camadas, desde o microcosmo social mais básico, o núcleo familiar, até as repercussões globalizadas, como as relacionadas ao meio ambiente.

Oportuna a explicação e as alegorias de Luc Ferry (2019), em sua obra “Aprender a Viver” sobre esta nova concepção de costumes, e como eles se inserem no sistema de direitos e deveres dos cidadãos do mundo:

Em nossas democracias ocidentais, pelo menos, são muito pouco numerosos os indivíduos que estariam dispostos a sacrificar a vida para a glória de Deus, da pátria ou da revolução proletária. Em compensação, sua liberdade e, mais ainda, sem dúvida,

a vida dos que eles amam poderiam lhes parecer, em certas circunstâncias extremas, merecer que eles ainda aceitassem combates. Em outros termos, as transcendências de outrora — as de Deus, da pátria ou da revolução — não foram absolutamente substituídas pela imanência radical prezada pelo materialismo, pela renúncia ao sagrado e pelo sacrifício, mas sim por formas novas de transcendência, transcendências “horizontais” e não mais verticais: enraizadas em seres que estão no mesmo plano que nós, e não mais em entidades situadas acima de nossas cabeças. Eis aí em que me parece que o movimento do mundo contemporâneo é um movimento durante o qual duas tendências pesadas se cruzaram. De um lado, uma tendência à humanização do divino. Para lhe dar um exemplo, poderíamos dizer que nossa grande Declaração dos Direitos do Homem não é nada mais — e Nietzsche também percebeu isso muito bem — do que um cristianismo “secularizado” — quer dizer, uma retomada do conteúdo da religião cristã sem que a crença em Deus seja por isso uma obrigação. De outro lado, vivemos, sem dúvida alguma, um movimento inverso de divinização ou de sacralização do humano no sentido em que acabo de definir: agora é para o outro homem que podemos, eventualmente, aceitar assumir riscos, não para defender as grandes entidades de antigamente, como a pátria ou a revolução, porque ninguém acredita mais, como no hino cubano, que “morrer por ela é entrar na eternidade”. Podemos ainda, é claro, ser patriotas, mas a pátria mudou de sentido: designa menos o território do que os homens que vivem nele, menos o nacionalismo do que o humanismo. (FERRY, 2019, p. 252).

Como dito, iniciando pelo fim, não se pode concluir sem buscar as bases, os alicerces desse pensamento aqui expressado pelas ideias do filósofo francês. Esses alicerces, entre outros são amalgamados pela colaboração de várias mentes, que vão de Immanuel Kant a Lourival Vilanova.

Para Kant (2022), mesmo diante das maiores agruras, indivíduos podem manter o brio e a gana de viver, ainda que a vida pareça sem sentido ou sem esperança, ou aviltada fundamentalmente. Esse brio, essa gana, é o que constitui a fundamentação moral que leva a construção de um consciente coletivo otimizador da sociedade, antes mesmo da introdução de normas com o mesmo desiderato no ordenamento jurídico. Vide:

Por outro lado, manter a vida é um dever, e todo mundo tem uma tendência a isso. Mas para esse fim, muitas vezes a temerosa preocupação que a maior parte das pessoas sente a esse respeito não tem nenhum valor interior, e a sua máxima não tem nenhum conteúdo moral. As pessoas preservam suas vidas conforme o dever, mas não por dever. Por outro lado, quando as contrariedades e a falta de esperança anulam totalmente o prazer que uma pessoa sente com a vida; se esta pessoa infeliz, porém de alma forte, está mais indignada do que desanimada e abatida com seu destino a ponto de desejar a morte e, mesmo sem amar a vida ele a preserva, não por inclinação ou temor, mas por dever, então a sua máxima possui um conteúdo moral. (KANT, 2022 p. 46-47).

O jusfilósofo observou que é dessa postura ativa de uma pluralidade de indivíduos que realmente se fazem os costumes, do intento dos indivíduos em convencionar o que é melhor para a coletividade, voluntariamente, independente de previsão em norma, ainda que – sem dúvidas – inspirados em conceitos jurídicos elementares ou de definição mais aberta (KANT, 2022).

Percebe-se que há um elemento fundamental na transição entre um ato ou atitude vulgar reiterada, consabida em uma coletividade, e um ato ou atitude reiterada e consabida em uma coletividade impregnada de carácter jurídico. Tal elemento é a juridicidade envolvida na dinâmica factual. Como dito antes, de alguma forma, um costume que toca a normatividade posta não pode ser considerado uma fonte do direito, porque não juridicizado (se encontra fora do sistema), ainda que juridicizante (VILLANOVA, 2015)

Essa é a compreensão esposada por Lourival Villanova:

Partimos da tese de que o dever-ser da implicação de E por C (do efeito jurídico pelo fato jurídico) não se obtém por via indutiva. De premissas factuais, constatativas da relação individual entre um determinado C e um determinado E, da repetição de constâncias fácticas entre um fato ou conduta e outra conduta como se dá nos usos e costumes sociais (nãojuridicizados), da mera reiteração de condutas uniformes, registradas em enunciados protocolares fácticos, não se obtém, sequer, um enunciado deontico correspondente, cuja extensão ou denotação vá além das premissas. A tese é: de premissas fácticas não se deriva enunciado deontico correspondente. Em outros termos, de repetências de fatos não se inferem normas. Como, por outro lado, de meros fatos dados não sacamos juízos de valor. Se não, o já consumado seria, por si, valioso, e não adiantaria a ação humana dirigida para, por meio de normas, implantar valores. (VILLANOVA, 2015, p. 51-53).

3 O QUE SÃO FONTES DO DIREITO PARA O CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO?

Paulo de Barros Carvalho (2021) defende que as fontes do direito são os atos de fala que originam regras jurídicas, e não somente o direito já estabelecido, o direito positivado. O professor destaca o exemplo das exposições de motivos das leis para a interpretação jurídica, pois, entende que elas fornecem contexto e orientação para o intérprete, com carácter normativo, preditivo, prescritivo, distante da visão circular e tautológica de que as normas são as mais ordinárias fontes do direito.

Para Tárek Moyses Moussallem (2006, p. 107-113), sobre o escopo do estudo das fontes do direito “[...] não nos interessa a análise intersistêmica, mas, sim, a intrassistêmica do direito positivo”.

Neste ponto, o referido autor não apenas faz a crítica ao simplismo conceitual de fontes do direito, mas também indica o caminho da resolução da indagação sobre fontes do direito, ao alertar que tal medida negligência a complexidade da criação e aplicação de normas jurídicas. Da mesma forma, indica que o caminho a ser buscado é a compreensão mais profunda dos processos pelos quais elementos externos ao direito são transformados em normas válidas e integradas ao sistema jurídico.

Nesse mesmo sentido, Paulo de Barros Carvalho (2021) indica a necessidade de se revisitar com maior detimento a matéria das fontes do direito, no que afirma:

Em abono desse matiz, passou a ser necessário repensar a temática das "Fontes do direito", assentando-a sobre bases teóricas mais firmes e consistentes. Com a separação dos planos linguísticos do direito - científico e positivo - e a incorporação dos institutos da teoria do conhecimento e da linguagem - enunciação, enunciação-enunciada, enunciado-enunciado e enunciado - abandonaram-se as construções segundo as quais linguagens normativas ou normas pudessem ser fontes do direito. Verificou-se que a figura de fontes produtoras das normas jurídicas vem aparecer, efetivamente, assentada nos atos de fala, como enunciação do intérprete legitimado pelo direito. Cravadas as premissas, tomaremos essas injunções como ponto de partida para o estudo que se apresenta em seguida. (CARVALHO, 2021, p. 1072).

As normas jurídicas não se originam apenas de outras normas, através de um processo inferencial, mas, sim, são criadas a partir da interação com a realidade social, por meio da inserção de hipóteses fáticas no sistema normativo, classificando os fatos sociais como comportamentos obrigatórios, proibitivos e permissivos, ou seja, as normas já existentes não criam novas normas, não sendo fontes do direito, mas são veículos introdutórios de normas, instrumentalizando a criação de novas normas, por meio da enunciação, como se verá adiante. O direito positivo é sistema que combina aspectos empíricos e prescritivos, na busca de regular a sociedade codificando a realidade social em normas jurídicas. Logo, a criação do direito é um processo dinâmico entre o contexto social e o ordenamento jurídico nele inserido (MOUSSALLEM, 2006).

Ainda em atenção às lições de Paulo de Barros Carvalho (2021), temos a provocação de que a definição de fontes do direito para a doutrina clássica é uma impropriedade:

No entanto, esquecem os argutos conhecedores que ao postular haver normas que criam normas, direito que cria direito, numa proposição evidentemente circular, deixam o primeiro termo como resíduo inexplicado. E da sorte desse raciocínio participa a impugnação da dicotomia fontes formais/ fontes materiais. As primeiras são estudadas como fórmulas que a ordem jurídica estipula para introduzir regras no sistema, enquanto as últimas se ocupam dos fatos da realidade social que, descritos hipoteticamente nos supostos normativos, têm o condão de produzir novas proposições prescritivas para integrar o direito posto. Estas, sim, se tomadas como atos de enunciação, são fontes de normas, enriquecem o conjunto, modificando-o de alguma maneira. Mas, para que falarmos em fontes materiais, se dispomos da expressão tradicional e legítima fatos jurídicos? (CARVALHO, 2021, p. 433).

Indo além, Tárek Moussallem (2006, p. 119) aponta para a ideia de que o referido movimento circular de produção do direito não se sustenta, configurando erro semântico, pois, não se pode ter nas normas as fontes das normas. O direito necessita brotar de alguma coisa que não seus textos positivados, os quais não se configuram como “fontes”. Por conta disso, o autor

prefere chamar as aclamadas fontes formais do direito de “veículo introdutório de normas jurídicas”, sobre o qual trataremos adiante.

Para o Constructivismo Lógico-Semântico (CLS), a fonte do direito está relacionada ao ato de enunciação, o qual é o meio prescrito como competente para introjetar normas no ordenamento jurídico. É dele – do ato de enunciação – que nascem que se constrói o processo de produção de normas, do qual estas são produto.

Para o constructivismo lógico-semântico, interessa o que acontece dentro do sistema jurídico, e não o que está fora dele. Melhor dizendo, “o intérprete não deve se deixar levar pela simples conclusão de que, as leis, os costumes, a doutrina e a jurisprudência, são as fontes do direito, pois se assim fizer, permitirá que um fato extrajurídico ingresse no ordenamento jurídico”. (MENDONÇA; GALVÃO, 2021, p. 55).

A concepção clássica de fontes do direito, tal como exposta por autores como Norberto Bobbio, distingue entre fontes formais (a lei, o costume, a jurisprudência) e fontes materiais (fatores sociais, políticos, econômicos). Esta classificação, ainda amplamente difundida, conduz a um risco de circularidade: normas criariam normas, sem explicar o ponto de partida do processo normativo.

Em suma, o Constructivismo Lógico-Semântico, por sua vez, rompe com essa lógica, ao afirmar que apenas os atos de enunciação são verdadeiras fontes. Assim, aquilo que a tradição denomina “costume como fonte” é, na perspectiva construtivista, apenas um fato social que pode ou não ser juridicizado. Em termos práticos, significa que o costume só ingressa no sistema quando transformado em linguagem jurídica por um veículo introdutor reconhecido. A crítica construtivista, portanto, supera o formalismo da doutrina clássica, sem ignorar que a prática reiterada pode adquirir relevância normativa quando juridicizada.

Logo, para fins do presente estudo, temos o corte metodológico de que apenas o fato jurídico que já está inserido no sistema jurídico pode ser fonte do direito, por meio do processo de enunciação.

4 ENUNCIÇÃO, ENUNCIÇÃO-ENUNCIADA E ENUNCIADO-ENUNCIADO

A enunciação-enunciada é o momento da enunciação, ou seja, o momento da emissão da mensagem. O enunciado-enunciado é o pedaço do suporte físico que não tem relação com a enunciação, ou seja, “[...] enunciado-enunciado de um documento normativo é composto por todos os demais enunciados que não nos remete à instância da enunciação. São preceitos gerais e abstratos, individuais ou concretos, dos quais construímos as normas jurídicas que, efetivamente, regulam as condutas intersubjetivas valoradas pelo legislador”, conforme a lição de Aurora Tomazini de Carvalho (2023).

Conforme o CLS, a enunciação-enunciada é – e assim como o enunciado-enunciado – , produto da enunciação (CARVALHO, 2023).

A título de explicitação, enunciação-enunciada é o nome da lei, a data, o nome de quem a levou a efeito, local. Da mesma sorte, em um contrato, o nome dos contratantes, a denominação do instrumento de contrato e tipo, local, data, sua ementa (CARVALHO, 2023).

Importante ressaltar que a enunciação-enunciada não é mero formalismo ou algo de menor importância, está ligada diretamente à forma e reflete no conteúdo. A ausência de seus elementos pode, ao menos em tese, levar à nulidade da norma. Contudo, não se pode considerar a enunciação-enunciada fonte do direito.

Sobre o tema, importante a lição de Aurora Tomazini de Carvalho (2023, p. 685-686):

A atividade enunciativa é um ato singular. Cada documento normativo é produzido por uma enunciação única, o procedimento previsto pode ser o mesmo, as autoridades competentes também, assim como o local de produção, mas a atividade enunciativa em si, enquanto fato social, nunca se repete identicamente. A unicidade da enunciação reflete-se na enunciação-enunciada. Todo texto produzido tem uma enunciação-enunciada, que lhe é própria e exclusiva. Ela, além de nos remeter à instância da enunciação permitindo o seu controle jurídico, identifica o documento normativo produzido. Sabemos, por exemplo, que um texto é de lei, graças a sua enunciação-enunciada que identifica o processo que o criou. Sem ela, o que nos resta é o enunciado-enunciado, um conjunto de prescrições soltas, que nada dizem sobre a atividade de enunciação.

Neste sentido, é a enunciação-enunciada que permite distinguir o texto jurídico do não-jurídico, quando nos remete à instância da produção normativa. Como o direito positivo prescreve sua forma de constituição é a enunciação-enunciada que diz ser o texto jurídico, ou seja, é ela que informa ter sido ele produzido nos moldes jurídicos. Ao reconstituir o fato da enunciação em linguagem jurídica, a enunciação-enunciada juridiciza a fonte de produção do direito, outorgando juridicidade ao documento normativo. Sem ela, não há lei, decreto, ato administrativo, ou sentença, nem qualquer outro tipo de documento jurídico, apenas um aglomerado de enunciados sem identificação. Outra utilidade da enunciação-enunciada é o controle jurídico. O direito prescreve sua enunciação, disciplinando a forma como seus enunciados devem ser produzidos. A atividade enunciativa aparece na enunciação-enunciada, possibilitando verificar se a enunciação se deu nos moldes prescritos juridicamente.

Noutro giro, o enunciado-enunciado é o objeto da norma, o enunciado de seu escopo, sua mensagem finalística.

Aurora Tomazini de Carvalho (2023, p. 690) explica que:

[...] o enunciado-enunciado de um documento normativo é composto por todos os demais enunciados que não nos remete à instância da enunciação. São preceitos gerais e abstratos, individuais ou concretos, dos quais construímos as normas jurídicas que, efetivamente, regulam as condutas intersubjetivas valoradas pelo legislador.

Por sua vez, a enunciação, de ordinário, também não guarda em sua origem caráter juridicizante, visto que antecede o produto normativo, configurando um evento social, não pertencente, ainda, à linguagem jurídica.

Ainda informado pelas lições de Aurora Tomazini de Carvalho (2023), tempos a explicitação da missão da enunciação nesse contexto:

Com base nestas premissas, a atividade de enunciação, considerada no tempo e no espaço de sua realização (processo), é um acontecimento de ordem social e ainda não-jurídico. Com o seu fim, que culmina na publicação dos enunciados produzidos em canal credenciado pelo sistema (i.e. diário oficial, edital), surge a linguagem jurídica (produto). No corpo do documento produzido encontramos a enunciação-enunciada, um conjunto de enunciados que nos remete à instância da enunciação e que a constituem como o fato jurídico. **Apenas quando relatada em linguagem jurídica, na enunciação-enunciada do produto por ela produzido é que a enunciação se constitui como fato jurídico ejetor de normas no sistema.** A enunciação, enquanto atividade considerada no tempo e espaço de sua realização é fato social desprovido de linguagem jurídica. O produto a juridiciza, constituindo-a como uma enunciação jurídica na enunciação-enunciada. Neste sentido, não há que se falar na enunciação enquanto fato jurídico produtor de normas, pois se é jurídico faz parte do sistema e não o antecede. Cabe reforçarmos aqui a lição de PAULO DE BARROS CARVALHO de que "os fatos-fontes são os fatos vistos do ângulo da enunciação, isto é pelo processo, e não do enunciado, pelo produto. (Grifado) (CARVALHO, 2023, p. 690-691).

Como ensina Lucas Galvão de Britto (2018, p. 43), chega-se à conclusão de que a enunciação é o:

[...] esforço do emissor para expedir uma mensagem. Esse processo composto de várias operações psíquicas e físicas, que partem do domínio da intrasubjetividade (do plano das ideias) e avançam em direção ao domínio da intersubjetividade, nele adentrando pelo seu produto: os enunciados.

Ou seja, as fontes do direito são o que se compreende por enunciação.

5 VEÍCULOS INTRODUTORES DE NORMAS E NORMAS INTRODUZIDAS

A compreensão da existência de norma introdutoras e normas introduzidas no sistema jurídico, ou melhor dizendo veículos introdutórios de normas e normas introduzidas, é a resolução da cifra composta pelo círculo inconclusivo de que normas seriam fontes de normas.

Paulo de Barros Carvalho (2023, p. 691) elucida a questão:

Não é difícil perceber que o sistema de normas, introdutoras e introduzidas, integra o que conhecemos por direito positivo, ao passo que o conjunto de fatos aos quais a ordem jurídica atribuiu teor de juridicidade, se tomados na qualidade de enunciação e não como enunciados, estarão formando o território das fontes do direito posto. Isso nos permitirá operar com as fontes como algo diferente do direito posto, evitando, desse modo, a circularidade ínsita à noção cediça de fontes como sendo o próprio direito por ele mesmo criado.

Essa posição decorre das lições de Lourival Vilanova (2015, p. 29) sobre o sistema de referência do ordenamento jurídico, segundo as quais:

As normas de organização (e de competência) e as normas do “processo legislativo”,

constitucionalmente postas, incidem em fatos e os fatos se tornam jurídicos. O que denominamos “fontes do direito” são fatos jurídicos criadores de normas: fatos sobre os quais incidem hipóteses fáticas, dando em resultado normas de certa hierarquia. Assim, as normas, potencialmente incidentes sobre as classes de fatos que delinearam, resultam de fatos que, por sua vez, são qualificados como fatos jurídicos por outras normas do sistema.

Em comparação entre as definições de normas introdutoras e normas introduzidas e o modelo corriqueiro de explicar fontes do direito, pode-se construir o seguinte paralelo: fontes formais do direito se equiparam aos veículos introdutórios de normas; as fontes materiais, por sua vez, seriam as normas introduzidas (CARVALHO, 2023).

As normas que funcionam como veículo introdutor são divididas em instrumentos primários e secundários, sendo aqueles os apresentados na Constituição, lei complementar, lei ordinária, lei delegada, medida provisória, decreto-legislativo e resoluções do Congresso e do Senado. Já as normas secundárias são atos normativos que derivam das leis, que delas se ramificam e se desenvolvem, tais como decreto regulamentar, instruções ministeriais, circulares, portarias, ordens de serviço, e os demais atos normativos estabelecidos pelas autoridades administrativas (CARVALHO, 2023).

Já para Alfredo Becker (2018), o Estado é a única fonte do direito, de onde todas as outras fontes cogitáveis decorrem, se originam, derivam:

Pela fenomenologia jurídica acima exposta, compreende-se agora, sem maiores dificuldades, o verdadeiro significado e o acerto científico da seguinte conclusão: ‘o Estado, mediante a utilização de seu poder, é a única fonte do Direito’.

O costume e a jurisprudência não são fontes originais (por si mesmo) de regras jurídicas. A juridicidade da regra consuetudinária ou jurisprudencial não provém de um poder que seria específico ao costume ou a jurisprudência, mas advém sempre do poder inerente ao Estado que, com amplitude ou restrições, escolheu o costume e a jurisprudência como órgãos, através dos quais ele exerce o seu poder criador de regras jurídicas.

A natureza da fonte única no direito explica porque a regra jurídica inclui, dentro de si, a força; elucida a infalibilidade da incidência da regra jurídica sobre a sua hipótese de incidência (“fato gerador”, suporte fático, “*fattispecie*”, “*tatbestand*”); esclarece a coercibilidade da relação jurídica e a coação na tripartição vertical da eficácia jurídica. (BECKER, 2018, p. 223).

Ou seja, as normas introduzidas são aquelas que prescrevem condutas intersubjetivas, criando regras em determinada comunidade, produzindo normas gerais, abstratas, individuais e concretas. Se dão em forma de enunciados-enunciados.

Já os veículos introdutórios são enunciações-enunciadas as quais indicam o rastro e o lastro da criação, a construção de normas no ordenamento jurídico.

Enquanto as normas introduzidas conduzem a rotina social e impõem condutas aos membros da comunidade, os veículos introdutórios, por sua vez, dizem de que modo, em que

tempo, em que lugar, a matéria e qual sujeito compõem determinada enunciação. Por outro prisma: competência, vigência e órgão (BRITTO, 2018).

Quando Paulo de Barros Carvalho (2023, p. 54) articula que neste sentido, vale a pena transcrever " [...] as normas ingressam no ordenamento, por intermédio de instrumentos designados por aqueles nomes conhecidos (lei, decreto, portaria, ato de lançamento, acórdão, sentença, etc.)", não está a concordar com a doutrina clássica, no que se deve entender esta afirmação no sentido de que o ato de enunciação – fiel fonte do direito – faz entrar no sistema jurídico o fato social relevante por meio de uma roupagem de espécie normativa, quais sejam, as leis, decretos, portarias, atos de lançamento, acórdãos, sentenças, etc.

Logo, como já informado neste trabalho, a fonte do direito deve estar do lado de dentro do sistema para que possa ter o condão e exercer a introdução de uma norma no ordenamento jurídico. Tudo que está fora do sistema não alcança o status de fonte do direito, e é nesse ponto que os costumes não chegam a adimplir a significância de fonte do direito.

6 OS COSTUMES COMO FONTE DO DIREITO TRIBUTÁRIO

Os costumes encontram fundamento de validade no sistema tributário brasileiro no art. 100 do Código Tributário Nacional (CTN). Vide:

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

[...]

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

[...] (BRASIL, 1966).

Segundo Henrique Mello (2021, p. 441), “[...] a fonte é distinta a depender do que é o objeto que ela produz”.

No mesmo sentido, afirma Tárek Moussallem (2006, p. 163):

Assim é que o artigo 100, inciso 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.

A reiteração dos atos emanados do agente administrativo gera previsibilidade da conduta e a percepção de conformidade dela, de forma que, inclusive em atenção aos princípios constitucionais do direito adquirido e da presunção de legalidade dos atos da administração pública, temos que os costumes atrelados à conduta reiterada de autoridades administrativas

não são, fontes do direito porque se conformam como produto do processo de enunciação construída por agente competente – as práticas reiteradas –, a autoridade administrativa tributária.

Poderia se pensar que, por outra dimensão, os costumes também podem ser veículos introdutores de normas, quando estivermos diante de circunstâncias em que não há previsão normativa, e houver previsão legal de que a resolução de eventual fato ou relação jurídica poderá ser tomada com base no usual costume a ser percebido pelo órgão competente. Contudo, então, estaríamos diante do costume significando uma norma introduzida pelo ato de fala de autoridade competente para produzir a enunciação que introduz tal costume no ordenamento jurídico, ou seja, costume como produto da enunciação, e não como enunciação, propriamente.

Diz Tarek Moussallem (2006, p. 160) que:

Como já observamos, o sistema do direito positivo, por meio de seus enunciados, indica o momento preciso em que o costume passa a ser relevante para ele (no caso de matérias que a lei desconhece ou no caso de remissão legal expressa). Eis aqui o costume como regra estrutural a que chamaremos ‘regra estrutural de costume’. Essa regra estrutural de costume é o fundamento de validade da norma jurídica consuetudinária. Nessa regra, ao contrário do que ocorre nas normas de produção normativa, não há a prescrição de uma competência e de um procedimento para a conformação das normas costumeiras como existe para a produção legislativa, executiva ou judicial.

Essa norma jurídica que brota como costumes tem como requisito sua experimentação e saturação no ambiente social, reconhecido, inclusive, entre os comuns como regra prescritiva, mesmo não estando prevista em nenhum diploma legal.

No caso do art. 100 do CTN, há uma impropriedade do termo, não se confundindo a dicção do dispositivo, quando fala de práticas reiteradas com elevação dos costumes ao patamar de fonte do direito, no que o autor relembra o esclarecimento feito por Eros Grau (apud MOUSSALLEM, 2006) sobre a questão, para se entender que o “costume” neste caso não é o hábito social, mas a reiteração de atos de enunciação promovidos pela autoridade competente, os quais vinculam sua atuação, de maneira que dar uma guinada na sua conduta configuraria um verdadeiro *venire contra factum proprium*, uma mácula à previsibilidade, à segurança jurídica, assim como a impessoalidade e imparcialidade do ato administrativo promovido pela autoridade competente, por meio da enunciação.

Ou seja, neste caso, não é o costume que gera o ato de enunciação que gera o direito, tornando-se fonte; mas, sim, a prática reiterada de uma autoridade competente para promover o ato de fala que configura a enunciação. Mais uma vez, o costume não configura a enunciação.

É que a prática de atos reiterados não expressos em lei configura “veículo introdutor de costume”, e não o costume como veículo introdutor de normas – as aqui trabalhadas fontes do direito –, segundo Tárek Moussallem (2006).

Em verdade, por carecer dos requisitos de configuração do veículo introdutor de normas, os costumes estão autorizados a integrar o sistema por meio da comprovação do seu uso reiterado¹.

Temos o critério de sujeito (a comunidade em que a questão está inserida), procedimento (o uso reiterado), mas há ausência de norma legislativa que abarque o fato ou evento social. Assim, a constatação da reiterada tomada de decisão com base nesse costume faz nascer a norma geral e concreta peculiar, relativa estritamente ao costume, produzindo um costume-enunciado, e não uma norma em sentido lato.

Logo, por essa dimensão, o costume, uma vez não servindo ao escopo de criar ou ser norma, encontra fundamento de validade tanto na norma fundamental como no diapasão das normas infraconstitucionais para subsidiar o exame de provas que vai, então sim, gerar a enunciação que fará nascer o direito, por meio do ato de fala da autoridade competente.

Corroborar com esse entendimento Lourival Vilanova (apud MOUSSALLEM, 2006, p. 256):

Se é fonte de normas [veículo introdutor], é no interior do ordenamento, não antes dele. Bobbio observa, com acerto, que inexistente norma jurídica isolada, e, acrescentemos, fonte normativa [veículo introdutor] sem vinculação interna: tudo está dentro do ordenamento, e só é explicável em função do todo que é o ordenamento.

Ou seja, sabendo-se que o costume se fragmenta em costume social e costume jurídico, percebe-se a incapacidade dos costumes em gerar o direito, visto que o costume em sua dimensão jurídica já está dentro do sistema – nasce no sistema –, não podendo mais gerar novo fato jurídico relevante, senão a legitimação do próprio costume no ordenamento, dada alguma circunstância; por sua vez, o costume social está fora do sistema jurídico, de forma que para o CLS é inconcebível que algo estranho ao ordenamento jurídico seja capaz de interferir no sistema, avalie-se fazer brotar direito, tal como uma fonte.

Por fim, resumidamente, o costume pode brotar no ordenamento jurídico sob seis feições: regra estrutural dos costumes, veículo introdutor de costumes, costume introduzido

¹ O direito positivo, não dispondo sobre a forma de confecção de uma norma consuetudinária, autoriza a sua produção em determinados casos, relegando à teoria das provas a demonstração de a norma jurídica costumeira advir de um uso reiterado no tempo (MOUSSALLEM, 2006).

pelo veículo introdutor, fato jurídico e procedimento produtor de normas, segundo Tárék Moussallem (2006).

Logo, mesmo em relação ao art. 100 do CTN, não se está diante de uma fonte do direito, como revelado acima, mas, sim, diante de uma regra estrutural do costume.

CONCLUSÕES

A análise dos costumes como fonte do direito, sob a perspectiva do Constructivismo Lógico-Semântico (CLS), revela nuances importantes sobre a complexidade e a interação entre normas jurídicas e fatos sociais. Ao longo deste estudo, foi possível observar como cada capítulo contribui para a compreensão integral desse fenômeno.

A genealogia dos costumes destaca a origem social e moral dos costumes e sua evolução até serem reconhecidos como fatos jurídicos. A compreensão de que costumes derivam de hábitos sociais reiterados que, ao longo do tempo, moldam a conduta coletiva, é fundamental para reconhecer seu potencial de influenciar o direito.

A introdução dos costumes no sistema jurídico contemporâneo, conforme analisado, é um processo complexo que requer a integração dos costumes sociais ao contexto normativo. A visão sobre a "sacralização do humano", a elevação da importância do homem como criador da realidade de seu entorno, reflete a importância dos costumes na estabilização e na evolução das relações sociais e jurídicas, promovendo a dignidade humana e a equidade social.

Para o CLS, as fontes do direito não são as normas preexistentes, mas atos de enunciação que originam regras jurídicas. Esse enfoque desafia a visão tradicional e circular das fontes do direito empreendida pela doutrina clássica, destacando a necessidade de entender o processo de transformação de fatos sociais em normas jurídicas válidas e integradas ao sistema.

A distinção entre enunciação, enunciação-enunciada e enunciado-enunciado é crucial para entender como normas são produzidas e validadas no sistema jurídico. A enunciação é o ato criador de normas, enquanto a enunciação-enunciada e o enunciado-enunciado representam, respectivamente, a formalização e a prescrição das normas. Essa distinção destaca a complexidade do processo normativo e a importância da forma e do conteúdo na validade das normas.

A noção de veículos introdutores de normas resolve a referida questão da circularidade na produção normativa. Normas introdutoras são atos de enunciação que inserem novas normas no sistema, enquanto normas introduzidas são aquelas que prescrevem condutas específicas.

Essa distinção é fundamental para entender como o direito positivo é dinamicamente construído.

No contexto do direito tributário, os costumes, especialmente conforme disposto no art. 100 do CTN, são reconhecidos como práticas reiteradas das autoridades administrativas, conferindo previsibilidade e segurança jurídica. A enunciação promovida pela autoridade administrativa, ao formalizar essas práticas, é o ato de fala que introduz a respectiva norma no ordenamento. Assim, os costumes em si não são diretamente fontes do direito; o que confere juridicidade é a repetição consistente dessas práticas pelas autoridades, funcionando como um fundamento de validade ou regra estrutural para a introdução de normas no sistema jurídico.

Conclui-se que, embora os costumes desempenhem papel fundamental na conformação social e possam inspirar mudanças normativas, não possuem, por si mesmos, capacidade de introduzir normas no ordenamento jurídico. Para o Construtivismo Lógico-Semântico, somente o ato de enunciação, realizado por autoridade competente e revestido das formalidades previstas, pode ser considerado fonte do direito. Assim, o costume deve ser compreendido como fenômeno pré-jurídico ou extra-jurídico, cuja relevância depende de sua transformação em linguagem normativa. No âmbito tributário, o art. 100 do CTN ilustra essa lógica: não são os costumes sociais que se erigem como fontes, mas as práticas reiteradas da administração, quando juridicizadas, que adquirem caráter vinculante.

Em suma, este estudo reafirma a importância dos costumes como fenômeno social e jurídico, ressaltando que, sob a ótica do CLS, não têm capacidade de introduzir normas no ordenamento jurídico, de forma que há dependência da transformação desses costumes em atos de enunciação por autoridades competentes. Assim, os costumes, embora não sejam fontes diretas do direito, desempenham um papel vital na conformação e estabilização das normas jurídicas dentro do sistema.

REFERÊNCIAS

BECKER, A. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 7. ed. São Paulo: Editora Noeses, 2018.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 10 jul. 2024.

BRITTO, L. G. **Tributar na Era da Técnica**. 1. ed. São Paulo: Editora Noeses, 2018.

CARVALHO, A. T. **Curso de teoria geral do direito - O Constructivismo Lógico-Semântico**. 7. ed. São Paulo: Editora Noeses, 2023

CARVALHO, P. B. **Curso de direito tributário**. 32. ed. São Paulo: Editora Noeses, 2022.

CARVALHO, P. B. **Direito Tributário Linguagem e Método**. 8. ed. São Paulo: Editora Noeses, 2021.

FERRY, L. **Aprender a viver**. Rio de Janeiro: Objetiva, 2019

KANT, I. **Fundamentação da metafísica dos costumes**. São Paulo: Martin Claret, 2022.

MELLO, Henrique. Aportes realistas ao estudo das fontes do direito pelo Constructivismo Lógico-Semântico. In: CARVALHO, Aurora Tomazini de (Org.). **Constructivismo lógico-semântico**. Vol, III. São Paulo: Editora Noeses, 2021.

MENDONÇA, C. K. G. F.; Lucas de Britto GALVÃO, L. B. A teoria das fontes do direito e os precedentes judiciais: uma análise à luz do constructivismo lógico-semântico. **Revista da Seção Judiciária de Pernambuco**, v. 1, n. 13, 2021.

MOUSSALLEM, T. **Fontes do Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Editora Noeses, 2006,

NIETZSCHE, F. **Genealogia da moral**. Rio de Janeiro: Edições Best Bolso, 2016.

RÉE, Paul; ARADI, C. **A origem dos sentimentos morais** (sendas & veredas). São Paulo: Editora Unifesp. Ano 2021.

SEAMUS, G. **Nietzsche, um humano, demasiado humano**. São Paulo: EM Edições, 2024.
VILANOVA, L. **Causalidade e relação no direito** (Portuguese Edition). São Paulo: Editora Noeses, 2015