ISSN Impresso 1809-3280 | ISSN Eletrônico 2177-1758
www.esmarn.tjrn.jus.br/revistas

DIREITO E LIBERDADE

A NORMATIVIDADE DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

THE NORMATIVE POTENTIAL OF THE TAX CONSTITUTIONAL PRINCIPLES

Elaine Garcia Ferreira*

RESUMO: O presente trabalho objetivo analisar a interpretação da lei tributária partindo do estudo da evolução nos dois últimos séculos, com a influência do positivismo jurídico na jurisprudência dos conceitos que teve na Alemanha do Século XIX, o seu marco inicial com o Direito Científico Alemão. É o formalismo jurídico que vai tomando força e influenciando os intérpretes de Direito como Hans Kelsen. No decorrer do tempo os tribunais alemães são influenciados pelas idéias expostas de Karl Larenz em sua metodologia da Ciência do Direito. No Brasil com a promulgação da Constituição de 1988, surge uma nova perspectiva, um compromisso com os valores que informam o ordenamento jurídico. Os direitos fundamentais devem estar destinados a assegurar a esfera da liberdade do indivíduo, mecanismo de proteção através do qual o contribuinte pode exercer sua cidadania tributária.
Palavras-chave: Subsistema Constitucional Tributário**.** Supremacia Constitucional Tributária. Controle do Poder de Tributar. Interpretação da Lei Tributária.

ABSTRACT: This paper analyzes the interpretation of the tax law from the study of evolution in the last two centuries with the influence of the legal positivism in the jurisprudence of the concepts that had in Germany of the nineteenth century, its first milestone with the German Scientific Law. It is the legal formalism that became powerful and influenced the interpreters of law as Hans Kelsen. Over the time the German courts were influenced by the ideas of Karl Larenz exposed in his methodology of the Science of Law. In Brazil with the Constitution of 1988, a new perspective came up which is a commitment to the values that inform the legal system. Fundamental rights must be directed to ensure the sphere of individual liberty, a protection mechanism through which the taxpayer can exercise the tax citizenship.
Keywords: Constitutional Tax Subsystem. Tax Constitutional Supremacy. Control of the power to tax. Interpretation of the Tax Law.

* Mestre em Direito Tributário pela Universidade Cândido Mendes. Oficiala Registradora.

1 INTRODUÇÃO

O ordenamento jurídico é formado por um conjunto de normas dispostas hierarquicamente. Nele as normas inferiores buscam validade nas normas que lhe são superiores e, assim, sucessivamente, até as normas constitucionais. A Constituição ocupa, nesse conjunto, o patamar mais elevado, dando fundamento de validade às demais normas jurídicas, pois ela representa o escalão do direito positivo mais elevado, que dá validade a si próprio, já que encarna a soberania do estado que a editou. Num Estado Democrático de Direito, a Constituição é a lei máxima que submete todos os cidadãos e aos próprios Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário. De modo que uma norma jurídica só será válida se estiver em harmonia com as normas constitucionais. Nas Constituições rígidas, como a brasileira, as normas constitucionais legitimam toda a ordem jurídica. As leis, os atos administrativos as sentenças valem, em última análise, enquanto desdobram mandamentos constitucionais. Conclui-se que as normas constitucionais, além de ocuparem a cúspide da pirâmide jurídica, caracterizam-se pela imperatividade de seus comandos, que obrigam não só as pessoas físicas ou jurídicas de direito público ou de direito privado, como ao próprio Estado. A Constituição é Lei fundamental do Estado. Como bem ensina José Afonso da Silva[1]

> As Constituições têm por objeto estabelecer a estrutura do Estado, a organização de seus órgãos, o modo de aquisição do poder e a forma do seu exercício, limites de sua atuação e assegurar os direitos e garantias dos indivíduos e fixar o regime político e disciplinar os fins sócios e econômicos do Estado, bem como os fundamentos dos direitos econômicos sociais e culturais.

Para Gomes Canotilho, a superioridade hierárquica da Constituição se revela da seguinte forma:[2]

> As normas de Direito constituem uma lei superior que recolhe o fundamento de validade em si própria, as normas de

1 SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 10. ed. Malheiros Editores, 2000. p.46.
2 CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional**. 5. ed. Coimbra: Livraria Almedina, 1991. p.141.

> direito constitucional são normas das normas afirmando-se como fontes de produção jurídica de outras normas e a superioridade normativa das normas constitucionais implica o princípio da conformidade de todos os atos dos poderes políticos com a constituição.

Mas, mesmo na Constituição, existem normas mais importantes e menos importantes. As normas constitucionais não possuem, todas, a mesma relevância, já que algumas veiculam simples regras, ao passo que outras verdadeiros princípios. Estes últimos são as diretrizes e os nortes do ordenamento jurídico. A Constituição é um conjunto de regras e princípios jurídicos atuais e vinculantes. Os princípios possuem acentuados graus de abstração, traçando as diretrizes do ordenamento jurídico.

É preciso ressaltar que o constitucionalismo contemporâneo apresenta um problema que está presente no quadro interpretativo e na hermenêutica jurídica quando se fala em normatividade das Constituições, tanto das normas programáticas, quanto, e sobretudo, do grau de eficácia e aplicabilidade de todas as normas da Constituição. O recurso às normas programáticas vai projetar as bases na qual o Estado de Direito se apresenta por inteiro, e se solidifica na medida em que consegue refletir a normatividade dessas normas, atribuindo-lhes eficácia. Segundo Paulo Bonavides:[3]

> Atribuindo-se eficácia vinculante à norma programática pouco importa que a Constituição esteja ou não repleta de proposições desse teor, ou seja, de regras relativas a futuros comportamentos estatais. O cumprimento dos cânones constitucionais pela ordem jurídica terá dado um largo passo à frente. Já não será fácil com respeito à Constituição tergiversar-lhe a aplicabilidade e eficácia das normas como os juristas abraçados à tese antinormativa, os quais, alegando programaticidade de conteúdo, costumam evadir-se ao cumprimento ou observância de regras e princípios constitucionais.

Deve-se sustentar que a supremacia constitucional serve de mecanismo jurídico para garantir um Estado Social de Direito e impedir os abu-

3 BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 10. ed. São Paulo: Malheiros editores, 2000. p .211.

sos de poder e arbitrariedade , principalmente no campo da tributação, observando também os princípios jurídico-constitucionais, dado que são, especialmente, estes que dirigem a atuação de todas as normas jurídicas, interferindo por conseguinte no exercício da competência tributária. Os princípios jurídicos constituem a base do ordenamento jurídico e das idéias fundamentais e informadoras da organização jurídica da Nação. Como observa Luis Roberto Barroso:[4]

> O ponto de partida do intérprete há que ser sempre os princípios constitucionais que são o conjunto de normas que espelham a ideologia da Constituição, seus postulados básicos e seus fins. Dito de forma sumária, os princípios constitucionais são as normas eleitas pelo constituinte como fundamentos ou qualificações essenciais da ordem jurídica que institui.

A Constituição de 1988 tem o propósito de transformar a República brasileira num Estado Democrático de Direito, submetendo a ação tributária da pessoa política a um extenso rol de princípios (federativo, da legalidade, da igualdade, da anterioridade, da segurança jurídica, da reserva de competência etc...) que protegem, ao máximo, os contribuintes contra eventuais abusos fazendários.

2 O SUBSISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO

A Constituição brasileira é um sistema de proposições normativas, integrante de outro sistema de amplitude global, que é o ordenamento jurídico vigente. Partindo para a análise dos subsistemas nele existente, temos o Subsistema Constitucional Tributário que, para o autor Paulo de Barros Carvalho,[5] é formado pelo quadro orgânico das normas que versem matéria tributária em nível constitucional. Para ele, a homogeneidade desse grupamento de regras está determinada, assim, mais pela natureza lógica das entidades normativas do que pelo assunto sobre o qual dispõem. Atribuem-lhe

4 BARROSO, Luis Roberto Barroso. **Interpretação e Aplicação da Constituição**. São Paulo: Saraiva, 1996. p.141.
5 CARVALHO, Paulo de Barros Carvalho. **Curso de Direito Tributário.** 14. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2002. p.139.

unidade duas circunstâncias: estarem, todas elas, legitimadas pela mesma fonte – a norma hipotética fundamental – e consubstanciarem o ponto de confluência do direito positivo, no que concerne à matéria que lhes dá conteúdo. Como acrescenta o autor, o subsistema constitucional tributário realiza as funções do todo, dispondo sobre os poderes capitais do Estado no campo da tributação, ao lado das medidas que asseguram as garantias imprescindíveis à liberdade das pessoas, diante daqueles poderes. Uma construção harmoniosa e conciliadora, que visa a atingir o valor supremo da certeza, pela segurança das relações jurídicas que se estabelecem entre Administração e Administrado. Ao fazê-lo, anuncia normas que são verdadeiros princípios, tal o poder aglutinante de que são portadoras, penetrando e influenciando um número de outras regras que lhes são subordinadas.

Esse quadro tributário encontra-se regido por muitos princípios constitucionais tributários, acentuados pela rigidez e, especificamente, canalizados para o campo tributário. É importante ressaltar que há muitos princípios constitucionais gerais que devem ser respeitados como linhas diretivas do ordenamento, como os seguintes princípios: princípio da justiça, princípio da certeza do direito, princípio da segurança jurídica, princípio da igualdade, princípio da irretroatividade das leis, princípio da universalidade da jurisdição, princípio que consagra o direito de ampla defesa e o devido processo legal, princípio que afirma o direito de propriedade, princípio da supremacia do direito público sobre o particular, princípio da indisponibilidade dos interesses públicos, princípio Republicano, princípio Federativo etc.

De maneira que o Intérprete do Direito deve enquadrar, num caso concreto, a norma jurídica adequada, submetendo-a às prescrições da Lei, procurando e indicando o dispositivo adaptável a um fato determinado. O Direito precisa transformar-se em realidade eficiente, no ponto de vista do interesse coletivo e individual. Interpretar é explicar, esclarecer, dar o significado de vocábulo, atitude ou gesto, reproduzir, por outras palavras, um pensamento manifestado, mostrar o sentido verdadeiro de uma expressão, extrair da norma tudo que esta contém. Graças ao conhecimento dos princípios que determinam a correlação entre as leis dos diferentes tempos e lugares, sabe-se qual o complexo de regras que se enquadra num caso

concreto. Pode toda regra jurídica ser considerada como uma proposição que subordina a certos elementos de fato uma conseqüência necessária; e incumbe, ao intérprete, descobrir e aproximar da vida concreta, não só as condições implícitas no texto, como também a solução que este liga àquelas. O autor Carlos Maximiliano no seu livro Hermenêutica e Aplicação do Direito, diz o seguinte sobre o tema da interpretação:[6]

> Preceito preliminar e fundamental da Hermenêutica é o que manda definir, de modo preciso, o caráter especial da norma e a matéria de que é objeto, e indicar o ramo do Direito a que a mesma pertence, visto variarem o critério de interpretação e as regras aplicáveis em geral, conforme a espécie jurídica de que se trata. A teoria orientadora do exegeta não pode ser única e universal, a mesma para todas as leis, imutáveis no tempo; além dos princípios gerais, observáveis a respeito de quaisquer normas, há outros especiais, exigidos pela natureza das regras jurídicas, variável conforme a fonte de que derivam, o sistema político a que se acham ligadas e as categorias diversas de relações que disciplinam.

3 PRINCÍPIOS JURÍDICOS. CONCEITO

Etimologicamente, o termo "princípio" (do latim *principium, principii*) traz a idéia de começo, origem. E, em qualquer Ciência, princípio é começo, alicerce. Na compreensão do Direito como sistema jurídico, é composto por normas jurídicas, e estas são informadas por princípios e valores. Os princípios jurídicos são reconhecidamente adotados como marco inaugural e fonte primordial de todos os sistemas jurídicos e constitucionais, sendo instrumentos eficazes de interpretação e integração do direito nos diversos ramos da ciência jurídica, e que podem ser implícitos ou explícitos, quando previstos no ordenamento jurídico e utilizados para a correta aplicação aos casos que lhes são destinados.

A Corrente Jusnaturalista concebia os princípios gerais de Direito em forma de "axiomas jurídicos". Com o advento da Escola Histórica do Direito, e

6 MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e Aplicação do direito.** Rio de janeiro: Forense, 2003. p.247.

com a elaboração dos Códigos, o Direito Natural clássico entra em decadência, surgindo, ao mesmo passo, desde o século XIX até a primeira metade deste século, a expansão doutrinária do Positivismo jurídico. A concepção positivista sustenta, basicamente, que os princípios gerais de Direito equivalem aos princípios que informam o Direito positivo, e lhe servem de fundamento.

A principal característica do positivismo como movimento filosófico que marcou o século XIX, foi a rejeição de toda e qualquer influência metafísica. Arrimados do método "científico" estritamente baseado na observação e no experimento dos fatos positivos da realidade, acreditavam os positivistas, ser possível estabelecer leis e fórmulas gerais para as diversas ciências. O Positivismo jurídico nasce do esforço para transformar o estudo do Direito numa verdadeira e adequada ciência que possuísse as mesmas características das ciências físico-matemáticas, naturais e sociais. A característica fundamental da ciência consiste, e apenas, na distinção entre juízos de fato e juízos de valor. A ciência exclui do seu próprio âmbito, os juízos de valor, uma vez que ela deseja ser um conhecimento puramente objetivo da realidade, enquanto os juízos em questão são sempre subjetivos (ou pessoais) e, portanto, contrários à exigência da objetividade. O Positivismo jurídico representa, assim, o estudo do Direito como fato, não como valor. Donde se conclui que, na definição do Direito, deve ser excluída toda qualificação que se fundamente em juízo de valor, e que comporte a distinção do próprio direito em bom ou mau. No positivismo jurídico, se utilizava um método próprio, de um formalismo que reconhecia o caráter de direito às normas jurídicas.

Já na fase do pós-positivismo, surgem mudanças representativas que culminam na compreensão dos princípios jurídicos e no entendimento de sua natureza, sendo admitidos como normas-valores com positividade maior nas Constituições do que nos Códigos. Doutrina o autor Paulo Bonavides:[7]

> Com o pós-positivismo, que corresponde aos grandes momentos constituintes das últimas décadas deste século. As novas Constituições promulgadas acentuam a hegemonia axiológica dos princípios, convertidos em pedestal normativo sobre o qual assenta todo o edifício dos novos sistemas constitucionais.

7 BONAVIDES, Op. cit., p. 237.

Para ele o exame teórico da juridicidade dos princípios constitucionais é indissociável da prévia indagação da eficácia normativa dos princípios gerais de Direito, cujo ingresso nas constituições se faz com a força positiva incontrastável, já que, na segunda metade deste século, surge uma revolução de juridicidade quando os princípios gerais se transformam em princípios constitucionais. De acordo com Roque Antonio Carraza:[8]: "Sendo o princípio a pedra de fecho do sistema ao qual pertence, desprezá-lo equivale na maioria das vezes, a incidir em erronia inafastável e de efeitos bem previsíveis: o completo esboroamento da construção intelectual".

E para o autor Antonio Bandeira de Mello:[9]

> O princípio é por definição mandamento nuclear do sistema, verdadeiro alicerce dele e disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligências exatamente por definir lógica e a tradicionalidade do sistema normativo no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a intelecção das diferentes partes componentes de todo o sistema jurídico positivo.

3.1 DIFERENÇA ENTRE PRINCÍPIOS E REGRAS

Partindo da análise da norma jurídica e da sua concepção jurídica, pode-se discutir a diferença entre regras e princípios e a posição destes no ordenamento jurídico, como também analisar-lhe o alcance com base no estudo teórico do pensamento positivista e do pós-positivismo, que apresentam diferentes critérios para estabelecer-se a diferença entre regras e princípios. Cumpre mencionar as lições do professor de Coimbra José Joaquim Gomes Canotilho, que estabelece critérios para a distinção entre regras e princípios, sob a influência das idéias de Ronald Dworkin e J. Esser nos seus estudos sobre a matéria:

> Grau de Abstração; os princípios são normas com um grau de abstração relativamente elevado, de modo diverso, as re-

8 CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 17.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2001. p.31

9 MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 13.ed. São Paulo: [s.n.], [20-]. p.771.

> gras possuem uma abstração relativamente deduzida;
> Grau de determinalidade na aplicação do caso concreto, os princípios pôr serem vagos e indeterminados carecem de medições concretizadoras (do legislador? Do juiz?) enquanto as regras são suscetíveis de aplicação direta;
> Caráter de fundamentalidade no sistema das fontes de direito : os princípios são normas de natureza ou com papel fundamental no ordenamento jurídico devido à sua posição hierárquica no sistema das fontes (ex. princípios constitucionais) ou a sua importância estruturante dentro do sistema jurídico (ex: princípio do Estado de Direito);
> Proximidade da idéia de direito: os princípios são "standards" juridicamente vinculantes radicados nas exigências de justiça ou na idéia de direito, as regras podem ser normas vinculativas com um conteúdo meramente funcional;
> Natureza Normognética: os princípios são fundamentos de regras, isto é, são normas que está na base ou constituem a ratio de regras jurídicas, desempenhando por isso uma função normogenética fundamentante.[10]

No plano teórico, o tema dos princípios e a força jurídica que lhes é atribuída estão intimamente ligados ao questionamento surgido no pós-positivismo, contrário às idéias positivistas, o qual concebe o sistema jurídico como um conjunto de regras e princípios, e não somente como um sistema de regras, como ocorria no positivismo clássico. No mesmo sentido, assinala o jurista italiano Norberto Bobbio:[11]

> Os princípios Gerais são normas a meu ver normas fundamentais ou generalíssimas do sistema, as normas mais gerais, o nome de princípios induz em engano, tanto que a velha questão entre juristas se os princípios são ou não normas. Para mim não há dúvida: os princípios gerais são normas como todas as demais.

E esta é a tese sustentada também pelo estudioso que mais amplamente se ocupou da problemática, ou seja, Crisafulli. Para sustentar que os princípios

10 CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição.** São Paulo: Almedina, [S.d.]. p. 1034-1035.

11 BOBBIO, Norberto. **Teoria dell Ordinamento Giurídico.** Turim: Giappichelli Edeitore, [19-?]. p. 181-182.

são normas, os argumentos vêm a ser dois, e ambos válidos: antes de tudo, se são normas aquelas das quais os princípios são extraídos, através de um procedimento de generalização sucessiva, não se há por que não devam eles ser normas também: se abstraio de espécies animais, obtenho sempre animais e não flores ou estrelas.

3.2 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS GERAIS

Há muitos princípios constitucionais gerais que devem ser observados no setor dos fenômenos jurídicos tributários. Os princípios são considerados linhas diretivas do sistema normativo e vão funcionar como mecanismo de ordenação jurídica, assim, a base ou alicerce do Direito Público. Os princípios, sejam eles gerais, específicos, explícitos ou implícitos, conservam a sua normatividade e podem indicar o rumo a seguir, amparando, aos poucos, os direitos fundamentais dos cidadãos, assegurando direitos subjetivos dos contribuintes e realizando a idéia fundamental: o Estado de Direito. Nesse momento, o contribuinte manterá uma relação de igualdade jurídica com o Fisco. Dentre os princípios constitucionais gerais mais importantes que influenciam nesse setor jurídico-tributário, são: o princípio da justiça, da certeza do direito, da segurança jurídica, da igualdade, da legalidade, da irretroatividade das leis, da universalidade da jurisdição, o princípio que consagra o direito de ampla defesa e o devido processo legal, princípio da isonomia das pessoas, princípio que afirma o direito de propriedade, princípio republicano, princípio federativo etc. O quadro geral de atuação dos princípios constitucionais gerais visa a promover os valores supremos da sociedade, inspirando a aplicação das leis e conduzindo a certeza do tratamento normativo dos fatos já consumados, do direito adquirido e da coisa julgada, e estabelecendo a segurança das relações jurídicas estabelecidas pelos limites da lei.

4 A FORÇA NORMATIVA DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

Na passagem do século XIX para o atual, ocorreu a transição do Estado Liberal onde dominavam as idéias do liberalismo, para um Estado

Social de Direito, por que, não dizer o Estado do "bem estar social", com novos fundamentos que visam a tornar realidade os direitos individuais e garantias fundamentais, mediante uma política compatível com a justiça do bem-estar social. Essa premissa tem a sua efetividade concretizada, no Brasil, com o advento de um modelo constitucional no qual a ordem econômica e social é parte integrante da atuação política do Estado, invocando a supremacia dos interesses coletivos sobre os interesses individuais, em busca do equilíbrio social e econômico. Se a Constituição Federal é a norma principal desse ordenamento jurídico, dando unidade e sendo fundamento de validade de outra norma, atribuem-se-lhe princípios explícitos ou implícitos de maior ou menor relevância, servindo de diretrizes e ocupando alto grau na escala normativa .Essas normas constitucionais se encontram estruturadas sob a forma de princípios e regras. E não há dúvida que existe uma concordância doutrinária quanto ao caráter normativo dos princípios constitucionais. As discussões em torno do tema podem apresentar opiniões contrárias a respeito da normatividade e do alcance desses princípios, mas podemos afirmar que negar essa normatividade é deixar de lado as garantias e os direitos individuais, negar o Estado Democrático de Direito e ignorar a supremacia da Constituição.

Conforme observa Luis Roberto Barroso:[12]

> O ponto de partida do interprete há que ser sempre os princípios constitucionais que são o conjunto de normas que espelham a ordem jurídica que institui a ideologia da constituição, seus postulados básicos e seus fins Os princípios constitucionais são as normas eleitas pelo Constituinte como fundamentos ou qualificações essenciais do ordenamento.

Na verdade, os princípios têm função interpretativa e integrativa da lei e são, por conseguinte, enquanto valores, o critério com que se aferem os conteúdos constitucionais em sua dimensão normativa mais elevada. Daqui, pode-se afirmar que não há distinção entre princípios e normas. É que os princípios são dotados de normatividade, e as normas compreendem

12 BARRROS, Luis Roberto. **Interpretação e Aplicação da Constituição**. São Paulo: Saraiva, 1999. p.226 -227.

regras e princípios. Assim, chegamos ao reconhecimento da superioridade e hegemonia dos princípios, na pirâmide normativa. Para Jorge Miranda: "A ação imediata dos princípios consiste em primeiro lugar em funcionarem como critérios de interpretação e de integração pois são eles que dão coerência geral ao sistema" [13].

A inserção constitucional dos princípios opera nos textos constitucionais da segunda metade deste século, o que chamamos de juridicidade. De princípios gerais, se transformam em princípios constitucionais. A normatividade dos princípios é afirmada, categoricamente, pelo professor italiano Crisafulli:[14]

> Princípio é com efeito toda norma jurídica enquanto considerada como determinante de uma ou de muitas outras subordinadas, que a pressupõem, desenvolvendo e especificando ulteriormente o preceito em direção mais particulares(menos gerais) das quais determinam e portanto resumem potencialmente o conteúdo, sejam pois essas efetivamente postas sejam ao contrário apenas dedutíveis do respectivo princípio geral que as contém.

Com o pós- positivismo, os princípios passam a ser tratados como direito, e juristas como o alemão Alexy, e outros como Esser, Dworkin, contribuíram, com seus estudos, para o progresso da hermenêutica e das novas tendências para o reconhecimento da juridicidade dos princípios. Todos afirmando a mesma posição: os princípios são normas, e as normas compreendem, igualmente, os princípios e as regras. No mesmo sentido o Autor Norberto Bobbio:[15]

> Os princípios gerais são apenas a meu ver normas fundamentais ou generalíssimas do sistema, as normas mais gerais. A palavra princípio leva a engano, tanto que é velha questão entre juristas se os princípios gerais são normas. Para mim não há dúvida: os princípios gerais são normas como todas as outras.

13 MIRANDA, Jorge. **Manual de Direito Constitucional**. 3. ed. Coimbra:[s.n.], 1996. p.226-227.
14 CRISAFULLI, Vezio**. la Constituzione e le sue Disposizione di principi.** Milão: [s.n.], 1952. p.15.
15 BOBBIO, Op.cit., p.158.

No que diz à função desses princípios, pode-se encarar a questão dessa normatividade e da eficácia desses princípios com seu alcance, quando se aplica o Direito ao caso concreto. A atuação do jurista deve atrelar-se aos princípios, para que se possa alcançar a segurança jurídica e a justiça, o que, na realidade, deve ser a pretensão de todos quantos interpretam o Direito.

4.1 A SUPREMACIA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIA E O CONTROLE DO PODER DE TRIBUTAR

A Supremacia constitucional é fundamental para que se possa estabelecer um parâmetro de atuação do poder público no que tange à tributação e aos abusos do poder público, tanto na atividade legislativa, judicial, quanto no âmbito administrativo. Não se trata, apenas, de um conceito, mas da efetividade de todo um mecanismo constitucional disponível que busca a aplicação do direito ao caso concreto. Essa efetividade está diretamente ligada à normatividade reconhecida no âmbito constitucional.

A Constituição regulou, também, as limitações ao exercício das competências tributárias e, elencando os direitos e garantias fundamentais, protegeu o contribuinte das investidas do Fisco, conferindo-lhe os meios processuais adequados a esse fim: o direito ao livre acesso ao judiciário, o direito de representação, mandado de segurança, e outros. Os princípios são fontes do direito e, portanto, a base de todo o nosso Direito Público, especificamente o Direito Tributário. Muitos princípios merecem destaque, com a fiel observância da competência tributária, já que constituem a condição primordial para a criação dos tributos. Faz saber, os seguintes princípios: o republicano, o federativo, o da autonomia municipal, o da anterioridade, o da legalidade, e outros. Evidentemente, o rol dos princípios citados não é exaustivo, porque todos servem de orientar a tributação, protegendo o contribuinte.

Conforme o autor Roque Antonio Carraza no estudo sobre o tema:[16]

> Diante do princípio republicano é proibida a concessão de vantagens tributárias fundadas em privilégios de pessoas ou

16 CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 17. ed. Malheiros Editores, 2001. p.64.

> categorias de pessoas. Deveras, com o advento da República foi-se o tempo entre nós, em que as normas tributárias podem ser editadas em proveito de classes dominantes.

Constitucionalmente, pois, um tributo não pode ter outro escopo que não seja o de instrumentar o Estado para alcançar o bem comum. É o princípio da destinação pública do dinheiro obtido mediante a tributação. A lei que cria um tributo exercita a competência tributária e deve, em tese, atentar para os interesses do povo e para o bem-estar do país.

4.2 PRINCÍPIO DA ESTRITA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

O princípio da legalidade tributária teve a sua origem na Magna Carta *liberatum*, documento imposto, em 1215, pelos barões ingleses, ao Rei João Sem Terra, com a finalidade de limitar-lhe os poderes reais, em razão da maneira abusiva com que impunha tributos aos cidadãos. Posteriormente, temos a Constituição Federal dos Estados Unidos, de 1787, que conferia ao Congresso, órgão de representação popular, a competência exclusiva para fixar e cobrar exações, impostos e tributos. Mais tarde, a "Declaração de Direitos" de 1789, em seu art. 13, exigia a aprovação dos impostos por órgão de representação popular. As Constituições Brasileiras sempre acolheram o princípio da legalidade tributária: Constituição Política do Império do Brasil, de 1824, a Constituição de 1891, a Constituição de 1934, Carta de 1937, de 1946, Emenda Constitucional nº 18, de 1965, Carta de 1967, Emenda Constitucional nº 1, de 1969, e a Constituição de 1988 referem-se ao princípio da legalidade tributária em seu art. 150, I, que dispõe: "quando exige lei prévia para a instituição ou majoração de tributos". Esse princípio deve ser aplicado a todas as espécies do gênero, inclusive os tributos que não existem autonomamente como espécies tributárias (empréstimos compulsórios e contribuições parafiscais), e deve ser observado por todas as pessoas jurídicas de direito público interno que possuam competência tributária, como: a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Em regra, o tributo pode ser instituído ou majorado por simples lei ordinária. A Constituição somente exige que tais atos sejam

veiculados por lei complementar em relação aos impostos e contribuições sociais residuais, bem como quanto aos empréstimos compulsórios.

4.3 PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA

O princípio da Anterioridade tributária somente foi introduzido no nosso ordenamento constitucional com a Emenda Constitucional nº 18/1965, não tendo constado na Carta de 1967, retornou com a Emenda Constitucional nº 1, de 1969, e foi mantido na Constituição de 1988. A Constituição de 1988 consagra o princípio da anterioridade da lei fiscal no artigo 150,III, b, que veda a qualquer dos entes públicos cobrar tributo no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que o instituiu, ou aumentou. A Carta Magna também consagra as seguintes exceções ao próprio princípio da anterioridade:

1- imposto sobre a importação
2- imposto sobre a exportação
3- imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários
4- imposto sobre produtos industrializados
5- imposto extraordinário sobre motivo de guerra
6- empréstimos compulsórios para atender às despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, de guerra externa, ou iminente
7- As contribuições sociais de seguridade social que poderão ser exigidas decorridos noventa dias da publicação da lei que as houver instituído ou modificado.

4.4 PRINCÍPIO DA PROIBIÇÃO DE TRIBUTO COM EFEITO DE CONFISCO

Esse princípio, que não constava expressamente na Constituição anterior, consta na atual Constituição de 1988, no artigo 150, IV, e estabelece que: "é vedada à União aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios utilizar o tributo com efeito de confisco". O dispositivo constitucional há

de ser invocado sempre que o contribuinte entender que o tributo, no caso, lhe está confiscando os bens. Na verdade, cabe ao judiciário dizer quando um tributo é confiscatório.

5 CONCLUSÃO

Partindo do estudo do conceito e da origem do Princípio Geral do Direito e da sua caminhada evolutiva nas fases do jusnaturalismo e pós-positivismo, nos séculos XIX e XX, passando por sua codificação e, finalmente, chegando à constitucionalização do Direito Tributário Brasileiro, chegamos à conclusão de que os princípios constitucionais quer implícitos, quer explícitos, formam o alicerce do sistema jurídico tributário que, por sua vez, deve materializar a consagração jurídica de um projeto político, que é o Estado de Direito. A atividade estatal desenvolve-se dentro dos limites traçados pelo ordenamento jurídico e, dessa forma, deve respeitar os direitos subjetivos do cidadão.

As normas concernentes aos direitos fundamentais não se podem transformar em conceitos vazios de sentido e conteúdo. Em outros termos, a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal, ao fazerem uso de suas competências, são obrigados a respeitar os direitos individuais e suas garantias. Como foi visto, a Carta Magna Brasileira delimita o exercício da competência tributária da pessoa política. Evidentemente, há, da parte do Estado, o interesse de arrecadar os tributos de maneira simples, e segura. Afinal, é por intermédio desse recolhimento que se instrumentaliza o Estado, financeiramente, de forma a alcançar os fins que lhe são propostos.

Na verdade, embora os princípios, na concepção jurídica e teórica do Direito, sejam diretivas de caráter fundamental e geral utilizado pelo intérprete do Direito, na maioria das vezes não conseguem amparar o contribuinte como verdadeiras garantias que são, no que diz a evitar excessos de abuso do poder público, e, ainda, não conseguem assegurar a concretização do Estado Democrático de Direito, com a proteção dos direitos fundamentais.

Na Constituição, como norma fundamental do ordenamento que àquele dá unidade, as normas inferiores buscam validade por ser uma nor-

ma superior formando o que chamamos de pirâmide jurídica. Assim, pode-se dizer que a Constituição é norma fundamental do Estado, e não se lhe pode negar à normatividade dos princípios a eficácia social, ou seja, capacidade de produzir efeitos jurídicos.

REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. **Teoria de los Derechos Fundamentales**. Madri: Centro de Estudios Constitucionales, [19-?].

BARROSO, Luis Roberto**. Interpretação e Aplicação da Constituição**. São Paulo: Saraiva, 1999.

BOBBIO, Norberto. **O Positivismo Jurídico:** Lições de Filosofia do Direito. São Paulo: Ícone, 1995.

CANOTILHO, J.J. Gomes**. Direito Constitucional e Teoria da Constituição.** Coimbra: Almedina, 1998.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** São Paulo: Saraiva, 2002.

COELHO, Sacha Calmon Navarro**. Curso de Direito Tributário.** Rio de Janeiro: Forense, 2002.

KELSEN, Hans. **Teoria Geral do Direito e do Estado.** São Paulo: Martins Fontes, 2000.

LARENZ, Karl. **Metodologia na Ciência do Direito.** Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1989.

MIRANDA, Jorge. **Manual de Direito Constitucional.** Coimbra: [s.n.], 1996. t.2.

PEIXINHO, Manoel Messias. **A Interpretação da Constituição e os Princípios Fundamentais:** Elementos para uma Hermenêutica Constitucional Renovada. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 1999.

TORRES, Ricardo Lobo. **Os Direitos Humanos e a Tributação, Imunidade e Isonomia.** Rio de Janeiro: Renovar, 1995.