V ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI MONTEVIDÉU – URUGUAI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

RONEY JOSÉ LEMOS RODRIGUES DE SOUZA

ADDY MAZZ ELJASKEVICIUTE

Copyright © 2016 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

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

Diretoria – CONPEDI
Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP
Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Ingo Wolfgang Sarlet – PUC - RS
Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim – UCAM
Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Maria dos Remédios Fontes Silva – UFRN
Vice-presidente Norte/Centro - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes – IDP
Secretário Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba – UFSC
Secretário Adjunto - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

Representante Discente – Doutoranda Vivian de Almeida Gregori Torres – USP

Conselho Fiscal:
Prof. Msc. Caio Augusto Souza Lara – ESDH
Prof. Dr. José Querino Tavares Neto – UFG/PUC PR
Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini Sanches – UNINOVE
Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva – UFS (suplente)
Prof. Dr. Fernando Antonio de Carvalho Dantas – UFG (suplente)

Secretarias:
Relações Institucionais – Ministro José Barroso Filho – IDP
Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho – UPF
Educação Jurídica – Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues – IMED/ABEDi
Eventos – Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – FUMEC
Prof. Dr. Jose Luiz Quadros de Magalhaes – UFMG
Profa. Dra. Monica Herman Salem Caggiano – USP
Prof. Dr. Valter Moura do Carmo – UNIMAR
Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr – UNICURITIBA
Comunicação – Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro – UNOESC

D598
Direito tributário e financeiro I [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UdelaR/Unisinos/URI/UFSM / Univali/UPF/FURG;

Coordenadores: Addy Mazz Eljaskeviciute, Raymundo Juliano Feitosa, Roney José Lemos Rodrigues de Souza – Florianópolis: CONPEDI, 2016.

Inclui bibliografia
ISBN: 978-85-5505-243-9
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: Instituciones y desarrollo en la hora actual de América Latina.

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Interncionais. 2. Direito tributário. 3. Direito financeiro. I. Encontro Internacional do CONPEDI (5. : 2016 : Montevidéu, URU).

CDU: 34



Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito
Florianópolis – Santa Catarina – Brasil
www.conpedi.org.br



Universidad de la República
Montevideo – Uruguay
www.fder.edu.uy

V ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI MONTEVIDÉU – URUGUAI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

Apresentação

Os artigos aqui publicados foram apresentados durante o V ENCONTRO INTERNACIONAL promovido pelo CONPEDI – Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito, realizado em Montevidéu – Uruguai entre os dias 8 e 10 de setembro de 2016 em conjunto com a Facultad de Derecho/Universidad de la Republica Uruguay, Universidade do Vale do Rio dos Sinos - Unisinos, Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões - URI, Universidade Federal de Santa Maria - UFSM, Universidade do Vale do Itajaí - UNIVALI, Universidade de Passo Fundo - UPF e Universidade Federal do Rio Grande - FURG, tratando-se da primeira ação internacional do CONPEDI na América Latina.

O evento foi sediado na Universidade da República (UDELAR), principal instituição de ensino superior e pesquisa do Uruguai, no histórico prédio da Faculdade de Direito, que, no ano de 2008, cumpriu 170 anos de sua criação. Vale dizer que é uma instituição pública, autônoma e que realiza várias atividades voltadas à difusão do conhecimento e da cultura. Nosso cumprimento cordial à acolhida proporcionada pela instituição.

Os trabalhos apresentados no grupo 41 - DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I - propiciaram um intenso e frutífero debate em torno do tema central do encontro, qual seja, Instituciones y desarrollo en la hora actual de América Latina.

Relevante notar a pluralidade nas matérias tratadas nos trabalhos, que, embora relacionadas a tema central, revelam preocupações de cunho principiológico - teórico, sem perder de vista o caráter prático, relacionadas à eficiência da gestão tributária, de maneira a fazer frente às necessidades financeiras do Estado, buscando estabelecer a medida de equilíbrio com o desenvolvimento produtivo e a obediência às garantias constitucionais.

Por fim, destaque-se que todos os trabalhos que compõe o presente volume merecem ser lidos, pela excelência e relevância dos temas apresentados, razão pela qual desejamos uma ótima leitura a todos.

Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP

Prof. Dr. Roney José Lemos Rodrigues de Souza - UNICAP

Prof. Addy Mazz - UDELAR

O SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO E O ESTATUTO DO CONTRIBUINTE

THE CONSTITUTIONAL SYSTEM AND THE TAX STATUS OF TAXPAYER

Etides Yuri Pereira Queirós [1]

Resumo

O presente trabalha visa dissertar sobre o Sistema Constitucional Tributário e seus princípios. Nesse passo, será abordado a evolução da humanidade desde a necessidade de criação do Estado até as formas do pensamento constitucional moderno e a consolidação dos Direitos Fundamentais. Tal fato, motivou a necessidade de regulação de conduta através de normas jurídicas, que, no Direito Brasileiro constitui-se como um sistema de matriz constitucional. Por fim, será elucidado que a constituição ao dissertar sobre matéria tributária constituiu um Sistema Constitucional Tributário e que seus princípios podem ser invocados em proteção ao contribuinte, caracterizando-se, assim, o Estatuto do Contribuinte.

Palavras-chave: Constituição, Sistema, Princípios tributários

Abstract/Resumen/Résumé

This work aims to elaborate on the Constitutional Tax System and its principles. In this step , it will address the evolution of mankind from the need for state creation to the forms of modern constitutional thought and the consolidation of Fundamental Rights. This fact led to the need for regulation of conduct through legal norms , which in Brazilian law was established as a constitutional matrix system. Finally , it will be elucidated the constitution to lecture on tax matters was a Constitutional Tax System and its principles can be invoked, characterizing thus the Statute of the Taxpayer.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Constitution, System, Tax principles

[1] Mestrando em Direito Público pela Universidade Federal da Bahia. Especialista em Direito Tributário e Previdenciário pela UCAM-Rio de Janeiro. Graduado em Direito pela Universidade Católica de Salvador.

1. INTRODUÇÃO

A Constituição Federal Brasileira de 1988, sendo uma carta analítica e dirigista, não se contentou somente em estabelecer os conceitos basilares de um Estado, mas, também, visou direcionar a política legislativa com regramentos essenciais para a organização daquele e regular o funcionamento de suas estruturas, competências e limitações, dentre estas, as normas e princípios de Direito Tributário. São essas regras que serão objeto de estudo, visando direcionar o perfeito entendimento dentro da disposição lógica do Direito Tributário, apresentando o Sistema Constitucional Tributário e o Estatuto do Contribuinte.

Superada a apresentação conceitual dos temas abordados neste trabalho, tem-se que o presente estudo teve sua origem nos questionamentos surgidos sobre o tema. Buscou-se o aprofundamento sobre a análise do referido sistema, de forma que o presente trabalho não importa tão somente na especificidade do Direito Tributário e no entendimento evolutivo sobre a temática ao longo do tempo, mas, também, guarda um aspecto tangencial e relevante sobre o próprio Direito Constitucional, assim essencial a toda sociedade, ora que as normas de Direito Tributário são de fundamental importância para o próprio Estado, pois, consubstanciam-se em um poder-dever deste em face do cidadão, a ser sempre ponderado para que não haja qualquer ilegalidade ou injustiça na sua aplicação.

A temática abordada, apesar de ser de relevante interesse prático e de grande aplicação forense, notadamente carece de uma maior discussão no âmbito acadêmico, motivo pelo qual, a presente pesquisa será erigida de forma exploratória, fundando-se principalmente na análise da legislação específica e do entendimento jurisprudencial, sem deixar a espeque possível do arrimo doutrinário.

Para a realização deste estudo, a pesquisa bibliográfica se apresentou como o meio mais adequado para apreensão e consolidação dos fundamentos que norteiam a matéria, utilizando-se do método cartesiano para sua análise e exposição. Assim, parte-se do questionamento geral e do estudo isolado de cada instituto que fundamente os pensamentos colacionados, para, posteriormente, efetivar uma compreensão da perspectiva geral que norteia o objeto de estudo.

Nesse diapasão, serão inicialmente apresentados os fundamentos do Estado Moderno e do pensamento constitucional como forma de legitimação do ordenamento jurídico. Será então apresentada a Constituição Federal como matriz para esse sistema e, na mesma linha, o viés orientador da formação e interpretação de todas as normas que o integram.

A partir desse ponto, uma vez entendido o Direito como um "sistema" e a Constituição Federal como sua matriz, destacar-se-á a característica analítica da Constituição Federal de 1988, que avança além da regulamentação fundamental, disciplinando direitos e garantias outras, então consideradas mandamentos pelo Constituinte, dentre estas, incluídas as matérias tributárias.

Isto posto, também será abordado que dentro do Sistema Constitucional existe o Sistema Constitucional Tributário, uma vez que é na Carta Magna que diversas matérias tributárias têm sua composição, sendo ela, portanto, a orientadora de todo o Sistema Tributário Brasileiro.

Por fim, ainda na esteira dos pensamentos dispostos, será esclarecido que dentre as matérias de ordem tributária tratadas na Constituição Federal, existe o conjunto de princípios normativos que disciplina as orientações para a elaboração e aplicação das normas de natureza tributária. Esse conjunto de princípios foi recepcionado pela doutrina e pela jurisprudência com a nomenclatura de "Estatuto do Contribuinte" e visa a servir tanto de norte para a edição legislativa quanto de respaldo jurídico para o contribuinte contestar as exações.

2. ESTADO MODERNO E O PENSAMENTO CONSTITUCIONAL

Antes de adentrar em qualquer tema relacionado à Constituição e, para melhor elucidação da temática, é necessário tecer as considerações que subjazem o viés psicológico da própria formação do Estado e a evolução do pensamento constitucional até a formulação hodierna presente na maioria dos Estados Democráticos do mundo, inclusive, na República Federativa do Brasil.

O Estado e, mais importante ainda, o Estado Democrático de Direito, não surgiu simples e espontaneamente na realidade humana, muito pelo contrário, tais institutos foram fruto de uma gradativa evolução encetada pela mentalidade do homem, melhor ainda, do sentimento de cidadania.

Nesse passo, será demonstrada a evolução do pensamento humano até a maturidade da formação do Estado Democrático de Direito. Deste modo, abordar-se-á o pensamento do homem desde os seus primórdios, ainda como um ser selvagem, com sua latente necessidade básica de se associar para alcançar objetivos em comum com outros, o enredo enredo ensejador da formação da Sociedade e do Estado como entendemos atualmente, até a história mais recente, com as Revoluções Burguesas e Sociais, as quais culminaram com a formação do pensamento constitucional contemporâneo.

Tais pensamentos são importantes, pois virão a demonstrar a necessidade do Estado para a harmonização da vida humana em comunidade, bem como seus fins e objetivos, através do cumprimento dos Direitos Fundamentais do cidadão. Foi este o sentido da história moderna e sem por seus trilhos se conduzir, inviabiliza-se o mais justo entendimento.

2.1 FORMAÇÃO DO ESTADO

A constituição do Estado, seja ele absolutista, seja ele democrático, somente é possível pela imposição geral da subsunção da vontade individual face a vontade coletiva.

Ao homem, ao nascer no seio de uma sociedade, não é facultada a escolha de obedecer as imposições do ordenamento jurídico vigente - adquirindo os direitos e deveres equivalentes a acepção realizada -, ou não pertencer a sociedade e não ter que se submeter a seus deveres e sequer possuir seus direitos.

Denota-se, então, que o Estado Moderno somente pode ser entendido a partir de uma análise de correlação obrigacional entre ele e o seu tutelado. O Estado, com isso, pode ser entendido como um contrato entre indivíduos, que se funda na renúncia da liberdade individual, natural, com o intuito da posterior assunção das garantias individuais e coletivas. Como membro de uma coletividade, o individuo passa a ser detentor de direitos e obrigações.

Nesse espeque, consonante ao referido pensamento, tem-se que, se o Estado é o contrato original, impõe-se, precipuamente, que tal relação tenha caráter sinalagmático. A observância dos direitos gerais pelo Estado, deve, necessariamente, ser correlacionada com a obediência e cumprimentos dos deveres pelos cidadãos. Tais premissas são expressadas na forma de leis.

Desse modo, conclui-se que o ser humano social é o individuo que abdica de parcela de sua liberdade natural, enquanto ser da natureza, para se submeter a imposições e limitações gerais e abstratas expressadas na forma de lei.

Entretanto, não somente a submissão à ordem do Estado é o único elemento balizador da relação entre individuo e Estado, pois, assim como na efetiva renúncia genérica de seus direitos, dispõe também o cidadão de parte de sua riqueza para efetivar a criação e manutenção de um ente ficto o qual assegure a obrigatoriedade destas leis.

Enquanto tal submissão às leis visa proporcionar a ordem necessária à manutenção da vida em sociedade, a abdicação da parcela de sua riqueza, realizada de forma compulsória e coercitiva, objetiva proporcionar ao Estado os recursos financeiros para a manutenção de sua estrutura e alcance de suas finalidades.

Essa abdicação compulsória de riquezas é o que se denomina atualmente como tributos, sendo assim, os tributos podem ser conceituados como os haveres monetários devidos pelo cidadão, de forma obrigatória, ao Estado para que este possa realizar suas atividades, constitucionalmente esculpidas e exigidas.

Assim, se existem obrigações natas dos cidadãos, evidenciadas pela obragação de adimplir os tributos e a obediência dos deveres legais, existe, também, direitos mínimos que devem ser assegurados a este pelo Estado, que se não tutelados, podem e devem ser buscados pelos titulares.

Desta forma, muitas foram as lutas para que a relação sinalagmática fosse aperfeiçoada até o momento em que os direitos dos cidadãos tornassem-se plenamente eficazes.

2.2 EVOLUÇÃO DO PENSAMENTO CONSTITUCIONAL

Uma vez demonstrada a formação do pensamento precursor da necessidade de formação do Estado, é necessário, por consectário, aduzir a formulação e evolução do pensamento constitucional até as bases veiculadas nos Estados Contemporâneos.

Nesse desenvolvimento, pode-se afirmar que as grandes Revoluções Burguesas do século XVIII trouxeram ao mundo a derrocada do Estado Absolutista e a instituição de uma nova forma de Estado pautada nas premissas dos ideais Iluministas, enunciadas pela Liberdade, Igualdade e Fraternidade, as quais passaram a constituir, na era moderna, os fundamentos do chamado Estado Democrático de Direito.

Os princípios formulados, conduziram, precipuamente, à supremacia da observância de normas legais e ao fim do autoritarismo. Tais movimentos perfizeram a construção do pensamento constitucional moderno, qual seja, um estado pautado em Leis, em especial, a Lei Fundamental, cujo arcabouço disciplina a organização do Estado, a separação dos poderes e, principalmente, a proteção à segurança jurídica - através da imposição de limitações ao Poder Estatal, consubstanciando-se numa das facetas da temática dos Direitos Fundamentais.

A própria conceituação de Direitos Fundamentais mostra-se complexa. José Afonso da Silva explica que na atualidade a extensa ampliação e transformação dos Direitos Fundamentais tornam difícil a conceituação sintética desse instituto. (2008, p.175). Assim, como na construção do pensamento humano, cujo o fito fora a constituir uma sociedade e, por consectário, um Estado, o pensamento constitucional também foi matéria de evolução gradativa, bem como, os Direitos Fundamentais.

Nessa linha, os Direitos Fundamentais podem ser divididos em Gerações. Cada marco evolutivo do pensamento constitucional corresponde a uma geração de Direitos Fundamentais incorporados ao pensamento constitucional. Paulo Bonavides salienta que o lema da Revolução Francesa exprimiu em três o conteúdo possível bem como a ordem que viriam a ser reconhecido e institucionalizados, quais sejam: Liberdade, Igualdade, Fraternidade (2006, p. 562).

Vê-se, então, que apesar da existência prévia da Revolução Americana, foi a Revolução Francesa que desencadeou o pensamento constitucional moderno e consagrou os Direitos Fundamentais de Primeira Geração, instituindo limitações a atuação do Estado, visando, com isso, a instituição de normas proibitivas a atuação do Estado com o fito de efetuar a preservação do direito a Liberdade do cidadão.

Posteriormente, a Revolução Industrial trouxe outras necessidades a sociedade, como também, uma evolução no já instaurado pensamento constitucional. A Constituição de Weimar, possibilitou a segunda revolução do pensamento constitucional, uma vez que foi o momento no qual percebeu-se que os direitos atinentes a Igualdade não deveriam mais ser meros emblemas inócuos veiculados apenas de forma expositiva nas Cartas Constitucionais, mas, sim, fundamentos obrigatórios de persecução pelo próprio Estado.

O Estado, então, passou a mudar sua postura face aos problemas sociais, passando de inerte a realidade social para postar-se de fomra intervencionista. Destarte, passou a atuar diretamente para resolver ou, no mínimo, dirimir os problemas sociais em seus limites geográficos.

Nesse diapasão, o Estado passou não só a efetuar a disponibilização de serviços básicos a seus tutelados, como também, a perseguir as condições mínimas de sobrevivência para todos seus cidadãos através de prestações positivas, constituindo, assim, os Direitos Fundamentais de Segunda Geração.

Percebe-se, então, que, inobstante essas duas gerações de direitos incorporados ao pensamento constitucional, ambos culminaram com a necessidade de regulação de condutas. Tanto a limitação à atuação do Estado para preservar o direito individual do cidadão, como a estipulação da necessidade e forma em que o Estado deve atuar para realizar os Direitos Sociais, passaram a ser alvo da necessidade de estipulação de normas jurídicas para sua regulamentação.

Normas jurídicas, por sua vez, podem ser entendidas como as disposições mandamentais emanadas pelo Estado na forma e pelo procedimento por ele definida que visem regular uma conduta seja ela positiva ou negativa.

Nos trilhos do exposto até o presente vislumbra-se que essa inter-relação entre individuo, coletividade, Estado e normas é o próprio objeto que ensejou a criação do Sistema Jurídico e, por conseguinte, do Sistema Constitucional.

Como explanado, o Estado só existe face a necessidade associativa individual para a consecução do bem comum, desta forma, existe impreterivelmente a necessidade de se estipular as espécies de conduta permitidas e proibidas e as formas de se buscar a sua satisfação ante uma violação dessas condutas. Essas permissões e proibições, por consectário, são expostas através das normas jurídicas.

É nítido portanto, que na mesma proporção que um Estado precisa de normas jurídicas para regular o convívio de seus tutelados, estas normas não podem ser dispostas de maneira aleatória e sem correlação.

Desse modo, evidencia-se que a disposição das normas dentro de um Estado deve ser posta de forma lógica, ordenada e coerente de forma a vir a formar um todo unívoco que a doutrina vem a chamar de Sistema Jurídico.

Segundo Larenz, a idéia de Direito como sistema remonta do Direito Natural (1989, p532). Nesse espeque, não é novo o pensamento que o Direito deve ser um conjunto lógico e ordenado.

Dissertando sobre o Direito como sistema, Canaris aduz que as características imprescindíveis ao Sistema Jurídico seriam a ordenação e a unidade. O mesmo autor ainda salienta que esses elementos não permitem que haja no ordenamento jurídico unidades desconexas, o direito deve ser pensado de forma racional, sendo, portanto, sistema (2002, p.13).

Nesta lógica , pode-se entender que o Sistema Jurídico é a unidade lógica, coerente e ordenada de normas jurídicas que visam efetivar a regulação de condutas em um Estado de Direito.

É nesse diapasão, que passa-se a abordar a existência e o conceito de um Sistema Jurídico Constitucional.

Se o Direito é um Sistema Jurídico composto de normas, e estas normas devem estar dispostas de forma lógica, ordenada e coerente é de se pensar na matriz desse sistema. A matriz de um sistema jurídico deve ser aquele elemento que emana os moldes de elaboração de todas as normas jurídicas bem como orienta a interpretação destas em caso de colisão ou antagonismo.

No Estado Brasileiro, pode-se afirmar que a matriz do sistema jurídico é a Constituição. É neste diploma que se inserem as principais normas que virão a fazer parte da constituição e direcionamento do estado e da conduta dos seus cidadãos.

3. CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 E O SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Apresentado os norteadores da formação do Estado e do atual pensamento constitucional, é necessário, nesse momento, dissertar sobre o pensamento constitucional atual no Estado Brasileiro, a sua importância dentro da ordem jurídica do país e, por fim, denotar as especificidades da seara tributária dentro da referida Carta Magna.

Vê-se, então, que a Carta Constitucional de 1988 ficou com a alcunha de constituição cidadã. Tal nomenclatura não foi atribuída de forma meramente aleatória, a atual constituição brasileira foi erigida no fim de um governo absolutista marcando o momento de transição da ditadura militar para o atual governo democrático.

A referida constituição, portanto, delimitou o Estado Brasileiro como um Estado Democrático de Direito, de governo republicano e, incorporando em seu texto todas as acepções das gerações de Direitos Fundamentais expostas.

Dessa forma, além do evidenciado, importa-se, ainda, descrever a Carta Magna como dirigista e analítica, razões pelas quais, esta não se contentou somente em estabelecer a forma de Estado, forma de governo e direitos mínimos de seus cidadãos, mas, também, serviu para delimitar as feições do Estado Brasileiro tecendo, em sede constitucional, os liames das principais matérias de interesse para o Estado e para o cidadão.

Com isso, é a Constituição Federal que determina a orientação de todo o Ordenamento Jurídico Brasileiro, servindo-o de base, fundamento no qual, se desenvolve no Estado Brasileiro um plexo normativo de matriz constitucional, formando, assim, um próprio sistema jurídico constitucional.

Finalmente, é preciso demonstrar a importância da matéria tributária para o Estado, motivo pelo qual será subsidiado o pensamento que, se o estado é essencial para a realidade humana, a sua manutenção também deve ser, o que justifica a imensa importância da regulação dos tributos na sociedade contemporânea, inclusive, sua regulamentação em sede constitucional.

3.1 CONSTITUIÇÃO FEDERAL E O SISTEMA CONSTITUCIONAL

Nessa linha de estudo, pode-se afirmar que o Sistema Jurídico Brasileiro tem por matriz a Constituição Federal. É, a partir dela, que todas as normas jurídicas devem buscar tanto orientação em sua elaboração, como também a sua conformação interpretativa.

Dito isto, uma norma em desconformidade com a Constituição é uma norma ilegal e, portanto, não terá validade no Sistema Jurídico Brasileiro.

Nesta esteira, Marcelo Neves aduz que a Constituição é o critério último de validade das normas do Direito. (1988, p. 63).

Coadunando com o exposto, José Afonso da Silva ainda disserta que a Supremacia Constitucional deve ser vista como um Principio, considerando ainda que a Constituição Federal é o vértice do sistema jurídico do país (2008, p.45).

Elencada a Constituição como matriz do Sistema Jurídico Brasileiro, alguns fundamentos da Carta Magna devem ser melhor evidenciados eis que ingressam em relação direta com as linhas deste estudo.

Deste modo, a Constituição da República Federativa do Brasil é uma carta analítica, assim, diferentemente de outros modelos, a exemplo da Constituição Americana, ela não se contenta apenas em estabelecer a separação dos poderes, a forma de Estado e os Direitos Fundamentais do cidadão, mas, também, estabelece e estrutura as atividades de maior interesse para o Estado e para o cidadão.

Consonante o exposto, a Constituição Federal de 1988 não se limitou somente a descrever a estrutura sintética do Estado, mas, também, discorreu de forma pormenorizada sobre as atividades consideradas essenciais para o regular funcionamento deste. Nesse caminho, dentre as normas que o legislador constitucional estabeleceu como de máxima importância para a constituição do estado encontra-se as normas de matéria tributária.

Não poderia ser diferente o pensamento do legislador constitucional, conforme já salientado, são as exações tributárias que proporcionam ao Estado os haveres monetários para custeio de suas atividades. Assim, em se tratando de uma carta constitucional que aduz sobre as normas mais importantes para o país, é, não só lídimo, como necessário, o pensamento da inserção de normas de matéria tributária no corpo normativo de sua Constituição dado a importância da relação jurídico tributária para a atividade do Estado e a consecução de seus fins.

Desta maneira, a Constituição Federal de 1988 elencou em seu corpo normativo um conjunto de normas de natureza tributária visando estabelecer as orientações basilares do Sistema Tributário Brasileiro.

3.2 SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Portanto, pode-se verificar que o Direito Tributário também tem matriz constitucional uma vez que, as normas dirigentes do referido ramo jurídico também são regulamentadas no corpo da Constituição Federal.

Assim, pode-se entender que vigora no Direito Brasileiro um Sistema Tributário Constitucional ou, até mesmo, um subsistema derivado do Sistema Constitucional que visa a regular a matéria tributária

Nessa linha, Paulo de Barros Carvalho doutrina que a ordem jurídica brasileira pode ser vista como "um sistema de normas, algumas de comportamento, outras de estrutura, concebido pelo homem para motivar e alterar a conduta no seio da sociedade. É composto por subsistemas que se entrecruzam em múltiplas direções, mas que se afunilam na busca de seu fundamento último de validade semântica que é a Constituição do Brasil" (2015, p.154). O referido autor considera o sistema constitucional tributário como um subsistema do sistema constitucional, que, por sua vez, é um subsistema do ordenamento jurídico vigente.

Em primeiro momento, pode-se perceber que o sistema tributário deriva necessariamente da Constituição Federal é, na referida Carta Cidadã, que se regulamentam as orientações gerais de matéria tributária, estipulando as limitações ao poder de tributar do Estado, a repartição da competência tributária entre os entes federativos e de suas respectivas receitas.

Geraldo Ataliba, vai ainda de forma mais densa na explanação do Sistema Constitucional Tributário salientando que, na seara tributária a atuação do legislador constitucional foi tamanha que ao legislador ordinário resta apenas seguir os mandamentos constitucionais(1966, p.21).

É certo que, em se tratando de matéria tributária, o legislador constitucional realmente foi extenso em disposição na Carta Magna e não poderia ser de outra forma sendo a Constituição de 1988 uma carta analítica. Dessa maneira, no bojo do referido diploma legal encontra-se além das normas de orientação geral da matéria tributária e da repartição de competência, Direitos e Garantias Fundamentais ao contribuinte e o direcionamento mandamental ao legislador infra constitucional sobre a forma e matéria que devem ser objetos da legislação ordinária.

Nesta esteira, como demonstrado, a relação jurídico tributária é um dos próprios liames de ligação entre o indivíduo e o estado e, se somente isso não fosse o bastante, tem-se

ainda que é o tributo a principal fonte de receita do Estado para custeio de suas atividades, razões então, mais do que suficiente para que se justifique a extensa legislação tributária presente na Constituição Federal de 1988.

Pode-se afirmar, além de quaisquer dúvidas, que o núcleo mandamental do Direito Tributário Brasileiro encontra-se enraizado na Constituição Federal, por este corolário, afirma-se que no direito Brasileiro existe um Sistema Constitucional Tributário.

O Sistema Tributário Constitucional Brasileiro, portanto, pode ser entendido como o conjunto de disposições jurídicas presentes na Constituição Federal de 1988 que versem sobre a matéria tributária. Tal Sistema, tem a função de orientar e disciplinar toda as demais legislações infra constitucionais referentes a matéria tributária sob pena ao legislador ordinário, em caso de descumprimento, incorrer em patente ilegalidade.

4. O ESTATUTO DO CONTRIBUINTE

Superado a apresentação conceitual do Sistema Constitucional Tributário, cabe, neste momento, conceituar o que se entende por Estatuto do Contribuinte. Nesse passo, Edvaldo Brito salientou que o conjunto de princípios constitucionais regentes da matéria tributária prevista na Constituição Federal constituem-se em um efetivo Estatuto do Contribuinte (2002, p.642).

Dessa maneira, os princípios constitucionais são, segundo o referido autor, princípios garantias e direitos subjetivos do contribuinte, que podem e devem ser invocados por este contra a Administração Pública, o juiz e até mesmo o próprio legislador quando violados (2002, p.642).

Diante disto, pode-se considerar o Estatuto do Contribuinte como efetivo Direitos e Garantias Fundamentais do contribuinte que podem ser arguidos por este de, forma *erga omnes* face a qualquer atividade lesiva a seu patrimônio praticados em desacordo com o disposto na Carta Magna.

4.1 PRINCIPIOS TRIBUTÁRIOS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

A Constituição Federal de 1988 consagrou em seu texto normativo, mais precisamente a partir do seu artigo 150, o conjunto de princípios que viriam a nortear as diretrizes do Sistema Tributário Nacional efetivando a Limitação o Poder de Tributar do Estado e

assegurando Direitos e Garantias mínimas ao contribuinte, as quais gozam de status de Direitos Fundamentais.

Tais princípios, podem, sumariamente, serem evidenciados por: repartição de competência intra estatal, a estrita legalidade e seus desdobramentos, a isonomia, a observância da capacidade contributiva, o não confisco, e a Imunidade.

A Constituição Federal, assim, aduziu por interpretação teleológica em seu artigo quinto, parágrafo segundo, que os Direitos e Garantias Fundamentais do cidadão não se resumem apenas aos descritos de forma taxativa no referido artigo, mas, também, os demais Direitos pontuados na Carta Magna que atuem como forma de instituir garantias ao cidadão face ao cumprimento das prestações positivas ou negativas impostas ao Estado e que coadunem com as gerações de Direitos Fundamentais nela incorporados.

Percebe-se, então, que os Direitos veiculados nos Princípios Constitucionais Tributários se revestem de garantias fundamentais ao individuo, uma vez que estipulam evidentes limitações a atuação do Estado na atividade da constrição patrimonial realizada pela exação.

Na senda dos princípios salientados, pode-se dizer que o legislador atuou de forma a proporcionar ao contribuinte meios de contestar atitudes arbitrárias e desarrazoados do Estado na atividade arrecadatória.

Neste momento, então, faz-se necessário estudar os princípios tributários e suas especificidades. Como primeiro principio objeto de estudo tem-se a análise da legalidade e seus desdobramentos.

Isto posto, o princípio da legalidade propicia ao contribuinte tanto a possibilidade de ter a observância da estrita legalidade em matéria tributária, impedindo o estado de efetivar uma cobrança de natureza tributária por mera liberalidade em desacordo com o formalismo da atuação legislativa, como também, ao consagrar as anterioridades, de exercício e nonagesimal, ofertam ao contribuinte a oportunidade não ser surpreendido por uma instituição tributária de forma imediata, garantindo a perspectiva de planejamento e preparação para o adimplemento da obrigação.

Na esteira do estudo dos princípios constitucionais tributários, tem-se também, que apesar do legislador constitucional não estabelecer diretamente a impossibilidade da bitributação, este, ao efetuar em sede constitucional a distribuição de competências tributárias, proporcionou ao contribuinte o direito de discutir a matéria da exação emanada de autoridade incompetente, preservando-o de qualquer cobrança excessiva ou cumulativa em uma mesma atividade econômica.

O legislador constitucional estabeleceu também a isonomia e a capacidade contributiva como princípios constitucionais orientadores do Sistema Tributário Nacional. Nestes princípios, visou o legislador preservar o contribuinte de situações discrepantes ante uma mesma realidade, bem como, proporcionar a realização de uma justiça tributária ao instituir a arrecadação em aspectos quantitativos maior de quem aufere maior renda.

Nesta senda, o Princípio da Isonomia é melhor evidenciado no célebre pensamento traduzido em: trate os iguais como iguais e os desiguais como desiguais na medida de suas desigualdades. Nessa linha, a Constituição Federal visou tratar de maneira equânime o contribuinte na mesma situação econômica e, em situações de desigualdade, havendo a possibilidade de gradação econômica, cobrar maiores valores de contribuintes com maiores capacidades econômicas como meio de realizar a justiça tributária.

Seguindo ainda à análise dos princípios constitucionais, resta a dissertar sobre o Princípio do Não Confisco, neste, visou o legislador constitucional garantir que nenhuma cobrança tributária possa tornar inviável a realização de uma atividade pelo contribuinte.

Por fim, é preciso tratar da Imunidade Tributária. A Imunidade é a própria imposição negativa do poder de tributar que o legislador constitucional impôs ao Estado. Dito isto, é através da Imunidade que o legislador garantiu a preservação de algumas atividades pela limitação do próprio exercício da atividade legislativa sobre as matérias por ela abarcadas.

Diante dos princípios estudados, percebe-se que estes, efetivamente, caracterizam-se como garantias constitucionais postas a disposição do contribuinte para balizar a atividade tributária do Estado, assegurando, assim, direitos básicos ao cidadão.

4.2 O ESTATUTO DO CONTRIBUINTE E SUA CONSOLIDAÇÃO JURISPRUDÊNCIAL

Apresentado o Estatuto do Contribuinte em suas espécies normativas, impende, neste momento, abordar como este encontra-se sendo aplicado na jurisprudência brasileira.

Ante o exposto, o pensamento evidenciado é incorporado gradualmente a jurisprudência pátria consolidando o entendimento que o conjunto de princípios tributários presentes na Constituição Federal são efetivos Direitos e Garantias Fundamentais do contribuinte e, por consequência, podem ser invocado pelo contribuinte face a qualquer ilegalidade.

Desta sorte, o Supremo Tribunal Federal ao julgar a Medida Cautelar em sede de Ação Declaratória de Inconstitucionalidade n. 2551 de Minas Gerais que teve por objeto o valor e a incidência da Taxa de expediente sobre as sociedade de seguradoras, reconheceu a existência

da necessária correlação entre o valor cobrado pela Administração Pública e o serviço utilizado ou posto a utilização para o contribuinte, reconhecendo, assim, a aplicabilidade do Principio da Proporcionalidade e do Não Confisco ao caso concreto afastando a incidência da referida taxa.

O importante da referida atuação jurisprudêncial, é que o pleno do Supremo Tribunal Federal passou a reconhecer os princípios veiculados em sede constitucional como efetivo direito do contribuinte, declarando que o Estado não pode legislar abusivamente em desrespeito as normas constitucionais, inclusive, atribuindo a própria nomenclatura de Estatuto do Contribuinte ao conjunto de princípios disciplinados na Carta Magna ali invocados, ressalte-se que, o referido julgado é de 2006, assim, o Estatuto do Contribuinte é reconhecido pela mais alta corte do país, há mais de dez anos.

Em outro julgado, agora em 2012, o Supremo Tribunal Federal ao julgar a incidência da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido em instituições financeiras, inadmitiu o Recurso Extraordinário suplantado na tese de aplicabilidade da capacidade contributiva e da isonomia. Contudo, o referido julgado coadunou com a tese de que os princípios esculpidos no Estatuto do Contribuinte equiparam-se a Direitos e Garantias Fundamentais do cidadão.

Nesse tom, ambos os julgados demonstram o reconhecimento pela jurisprudência brasileira do Estatuto do Contribuinte, sendo, este, reconhecido pelo próprio Supremo Tribunal Federal como Direitos e Garantias Fundamentais do cidadão, podendo e devendo ser invocados sempre que se encontrarem descumpridos pela atividade realização da atividade do Estado.

5. CONCLUSÃO

Diante dos pensamentos apresentados, foi demonstrado que o ser humano não usufrui de sua liberdade nata como ser da natureza, pois, este é obrigado a obedecer ditames e preceitos definidos antes de sua própria existência impostos pela sociedade independentemente de sua livre manifestação de vontade podendo, inclusive, ser forçado ao cumprimento.

Tal situação, foi melhor elucidada ao dissertar que o ser humano ao nascer, abdica de sua liberdade natural, para reassumi-la, como membro da coletividade, fazendo-se, membro de algo muito maior que si mesmo, passando, assim, a pertencer a uma entidade ficta denominada Estado.

A necessidade de se associar levou o homem a abdicar de parcela de sua liberdade natural e inata para conviver em sociedade e alcançar objetivos comuns, para essa realização, foi preciso a criação de um ente ficto que realizasse a organização necessária para proporcionar a vida em comunidade, sendo, essa entidade, o Estado.

O cidadão, ao abdicar de parcela de sua liberdade, passou também a abdicar de parcela de suas riquezas para que pudesse ofertar ao Estado os meios de manter suas atividades e alcançar suas finalidades.

Todavia, apenas a criação do Estado não foi suficiente para que a harmonização social fosse efetivada. A formulação dos objetivos e finalidades do Estado perpassaram por um amadurecimento gradativo até culminar com o que entende-se por pensamento constitucional moderno.

Vê-se, então, que as Revoluções, Burguesas e Sociais, trouxeram a forma do pensamento constitucional moderno, incutindo na mentalidade dos cidadãos que um Estado deve assegurar o direito de Liberdade e Igualdade de seus tutelados. Tais movimentos, consolidaram a necessidade de criação de um ordenamento jurídico que propiciasse a regulação de conduta, tanto do Estado, seja limitando sua atuação para preservar os direitos de seus cidadãos, seja na determinação de alguma conduta para que fosse efetivada a igualdade de direitos entre os mesmos, ou, até mesmo, regular as condutas proibidas e permitidas entre seus cidadãos.

Nesse diapasão, essa necessidade de regulação de condutas, na atualidade realizada através das normas jurídicas, gerou uma necessidade de ordenação dessas normas. Posto isto, foi apresentado o Direito como um sistema, sendo a Constituição a matriz desse sistema.

O Direito, como sistema, passa a ser um conjunto de normas jurídicas disposto de forma lógica, ordenada e coerente tendo por inicio e elemento principal a Constituição, sendo assim, pode-se afirmar, entrementes de dúvidas, que nos Estados Modernos existe um verdadeiro Sistema Constitucional.

Ultrapassada então a apresentação do sistema jurídico no Estado Moderno, passou-se a se fazer um estudo do Sistema Jurídico Brasileiro. Nesse azo, foi analisado então a Constituição Federal de 1988 ou Constituição Cidadã como é conhecida. Nesta, estudou-se sua postura analista e dirigista, quando, diferente de outras constituições alienígenas, não se limitou somente em estabelecer a forma de estado, forma de governo e os direitos fundamentais de seu povo, mas, também, passou a regular de forma geral as atividades consideradas de maior importância para o Estado.

Nesse passo, dentre as matérias reguladas pela Constituição Federal de 1988, destaca-se a regulação da matéria de Direito Tributário. Desta forma, a Carta Magna estabeleceu em seus artigos 145 a 169 as orientações gerais em matéria tributária, nestes, definiu o legislador constitucional, dentre outras disposições, as espécies tributárias do direito brasileiro, as limitações ao poder de tributar e as repartições de competência e de receitas tributárias entre os entes federativos.

Assim, verifica-se que vigora no Brasil um próprio Sistema Constitucional Tributário ou, a depender da posição doutrinária, como demonstrado, um subsistema tributário derivado da Constituição. Nesse espeque, independente da posição doutrinária adotada, aqui, considera-se a existência de um próprio Sistema Constitucional Tributário sendo este composto pelo conjunto de normas tributárias veiculadas na Lei Maior do Estado.

Por fim, especial enfoque foi dado as limitações ao poder de tributar veiculados na Constituição Federal. Nessa linha, são abordados os Princípios Constitucionais Tributários como garantia do contribuinte face ao poder desarrazoado na estipulação e execução de exações tributárias.

Elucida-se então, que a repartição de competência intra estatal, a estrita legalidade e seus desdobramentos, a isonomia, a observância da capacidade contributiva, o não confisco e a Imunidade perfazem-se, em consonância com o parágrafo segundo do artigo quinto da Constituição Federal, verdadeiros Direitos e Garantias Fundamentais do contribuinte.

Nesta senda, tais normas princípios serão apresentados sobre a nomenclatura de Estatuto do Contribuinte pois, tais princípios, podem e devem ser invocados pelo contribuinte frente a qualquer descumprimento de suas diretrizes pelo Estado, consubstanciando-se, em um efetivo bojo normativo de proteção ao cidadão ante a atitudes arbitrárias e ilegais empreendidas pelo Estado.

Ainda em consonância com o pensamento evidenciado, denota-se que a jurisprudência brasileira já vem reconhecendo o Estatuto do Contribuinte em seus arestos, inclusive, tais pensamentos já foram objeto de aplicação pelo próprio Supremo Tribunal Federal.

Conclui-se, portanto, que no Brasil vigora o Sistema Constitucional Tributário de onde se extraem as premissas básicas do Sistema Tributário Nacional. Dentre as diretrizes do Sistema Constitucional Tributário, encontram-se os princípios limitadores do poder de tributar pelo Estado que, pelo respaldo constitucional que gozam, caracterizam-se em efetivos Direitos e Garantias Fundamentais do contribuinte, quais, a doutrina e a jurisprudência atribuíram a nomenclatura de Estatuto do Contribuinte.

REFERÊNCIAS:

LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito.** 2 ed. trad. José Lamego, revisão de Ana de Freitas. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian 1989.

CANARIS, Claus Wilhelm. **Pensamento sistemático e conceito de sistema na Ciência do Direito**. Trad. A. Menezes Cordeiro. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002.

ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1966.

NEVES, Marcelo. **Teoria da Inconstitucionalidade das Leis**. São Paulo: Saraiva, 1988.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 31ª ed. Rev. Atual. Até a Emenda Constitucional n.57, de 18.12.2008. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 18ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Texto constitucional promulgado em 5 de outubro de 1988, com as alterações adotadas pelas Emendas Constitucionais nos 1/1992 a 91/2016. Brasília: Centro de Documentação e Informação (CEDI), 2016. Disponível em: < http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/legislacao/Constituicoes_Brasileiras/constituicao1988.html>. Acesso em: 10 maio 2016.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26ª ed. São Paulo: Saraiva. 2015.

BRITO, Edvaldo. Aspectos Constitucionais da Tributação In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **As vertentes do Direito Constitucional Contemporâneo**. Rio de Janeiro: America Jurídica. 2002.

Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar em Agravo de Instrumento n. 2551 MG, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, Brasília, DF, julgado em 02/04/2003, publicado no DJ em 20-04-2006. disponível em < http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=1978816> Acesso em: 06 de junho de 2016.

Supremo Tribunal Federal. Agravo de Instrumento n. 763898 São Paulo, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Brasília, DF, julgado em 19/03/2012, publicado no DJ em 26/03/2012. disponível em <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2692980> Acesso em: 06 de Junho de 2016.