

ASPECTOS DO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO: COLISÃO ENTRE NORMAS, PRINCÍPIOS E REGRAS À LUZ DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

ASPECTS OF BRAZILIAN LEGAL ORDER: COLLISION BETWEEN RULES, PRINCIPLES AND RULES IN THE LIGHT OF TAX LEGISLATION

Jaíne Capeletti Ávila*

Graduada em Direito pela Universidade Luterana do Brasil - Campus Guaíba-RS. Técnica em Administração de Empresa pelo Instituto Estadual Gomes Jardim, assessora jurídica do ramo empresarial privado. E-mail: jaineavila@yahoo.com.br

Cléber Reis de Oliveira*

Professor universitário nas disciplinas de Direito Tributário e Processo Civil. Doutorando em Direito Público pela Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad Nacional de La Plata - Argentina. Mestre em Direito. Pós-graduado em Direito Público e Graduado em Direito pela UNICRUZ. Advogado atuante desde 1995, nas áreas de direito tributário, societário e tributário internacional. Consultor jurídico de empresas públicas e privadas. Palestrante em eventos internacionais de consultoria empresarial e prospecção de investimentos internacionais no Brasil. Autor de artigos jurídicos. Membro de bancas examinadoras de graduação. Ex-Diretor Adjunto Substituto da Escola Superior da Advocacia/OAB/RS. Membro do Comitê Científico da Revista Conexão Acadêmica - UNIG - Universidade Iguazu. E-mail: cleberreis@terra.com.br

RESUMO

O presente artigo visa uma análise sobre um dos pontos controvertidos do ordenamento jurídico brasileiro, qual seja, a colisão entre princípios e regras na legislação constitucional e infraconstitucional, problema este gravemente encontrado na seara tributária, com respaldo na legislação penal e constitucional. Exemplificativamente, no Direito Tributário, este problema é encontrado, sobretudo nos artigos 3º e 118º, do Código Tributário Nacional, partindo, assim, para diversas antinomias quando observada a complexidade da aplicação destas normas frente a casos concretos. No entanto, para debater sobre a celeuma jurídica diante da tributação de atividades ilícitas, há autores com diferentes teses e posicionamentos, sobre a correta aplicação frente a estes casos, visto existirem comandos antagônicos de normas para o mesmo problema. Disso resultaram duas principais correntes doutrinárias, ainda, mais antagônicas, sendo uma de entendimento majoritário, que pauta pela tributação sobre atividades ilícitas, e outra de entendimento minoritário, a qual tem como regra a não tributação sobre atividades ilícitas. Em ambas as correntes, verifica-se que na tentativa de resolução do problema, é defendida a aplicação de um princípio e, por consequência, ocorre a violação de outro. Esta situação tornou-se mais evidente com o surgimento de grandes operações anticorrupção, como o Escândalo Mensalão e a Operação Lava-Jato. Para desenvolver este estudo de revisão, primeiramente, destaca-se a base constitucional da questão e alguns entendimentos que vão além das correntes doutrinárias que pautam pela (im) possibilidade de tributação sobre atividades ilícitas.

Palavras-chave: Ordenamento Jurídico; Antinomias; Regras e princípios; Direito Tributário.

ABSTRACT

This article aims to clarify one of the major problems of the Brazilian legal system, such as the collision of principles and rules between constitutional and legislation, a problem that is seriously found in tax legislation, with support in criminal and constitutional legislation. In the tax field, this problem was found, mainly in articles 3 and 118, starting to an avalanche of antinomies from the moment in which the complexity of applying these norms to concrete cases was observed, in order to solve the tax burden of illicit activities, which caused several authors to come up with theses and arguments about the correct application in the specific case, since there are commands of antagonistic norms for the same problem, which resulted in two even more antagonistic doctrinal currents, where it turns out that in attempting to solve the problem we defend the application of one principle, however, as a consequence, the violation of another occurs. As if that were not enough, the problem that seems to have no end, the situation has become public and increasingly questionable with the emergence of major anti-corruption operations with the Monthly Scandal and Operation Lava-Jet, in the form of taxation and its impacts of exorbitant amounts of money diverted from the Public Power. To do so, as the beginning of a topic in which it will still be widely discussed in some editions of this article, the constitutional basis of the question will be addressed first and some understandings that go beyond the doctrinal currents that guide the (im)possibility of taxation on illicit activities.

Keywords: Legal Planning; Antinomies; Rules and principles; Tax law.

Considerações Iniciais

O ordenamento jurídico é um sistema hierárquico de normas, composto por regras e princípios de diversos valores e diferentes níveis normativos, devendo possuir seu fundamento de validade em uma norma superior. Para tanto, necessário iniciar o estudo pelo conceito e diferenciação entre princípios, normas e regras, ao passo que a questão se torna bastante complexa quando duas ou mais regras entram em conflito, ou ainda, especialmente quando se trata de Princípios Constitucionais.

Em que pese a corrente majoritária deste assunto defenda que não há hierarquia jurídica entre os Princípios Constitucionais, no caso de colisão entre estes princípios, mostra-se necessário a adoção de alguns critérios para o deslinde deste problema, como por exemplo, os critérios postos em liça no presente artigo, os quais são a “dimensão de peso” e importância, e ainda, o método de “deveres de otimização”.

Quanto ao problema do conflito entre regras, a chamada antinomia, aplicam-se os critérios apontados pela doutrina na forma do “tudo ou nada” como,

por exemplo: Se “se” dão os fatos por ela estabelecidos, então “ou” a regra é válida e, devendo-se aceitar a consequência; “ou” a regra é inválida e, em tal caso, não influi sobre a decisão. Ou ainda, se de fato as regras possuírem uma hipótese e uma consequência, seria este o modo hipotético-condicional, conhecido também como critério “se, então” (AVILA, 2003).

No que diz respeito à colisão entre princípios, são utilizados os métodos de “dimensões de peso” e “deveres de otimização” (AVILA, 2003), especialmente no caso de colisão de Princípios Constitucionais. Não se trata de uma antinomia, propriamente dita, visto que não se pode simplesmente afastar a aplicação de um dos Princípios Constitucionais e esta razão explica os diferentes métodos de aplicação para resolver as referidas colisões.

Para desenvolver este estudo de revisão, destaca-se a base constitucional da questão e alguns entendimentos que vão além das correntes doutrinárias que pautam pela (im) possibilidade de tributação sobre atividades ilícitas, considerando-se obras e artigos científicos de renomados autores.

1. Princípios Jurídicos Constitucionais

Os Princípios Constitucionais são normas fundamentais de conduta de um indivíduo mediante as leis impostas, podendo ser classificados como a base do próprio Direito. A Constituição Federal de 1988 está hierarquicamente acima de todas as outras legislações no ordenamento jurídico brasileiro, sendo esta a lei fundamental, e os Princípios Constitucionais mecanismos que protegem os atributos fundamentais da ordem jurídica.

Os Princípios Constitucionais gerais são informadores da ordem jurídica nacional e, emanados de normas constitucionais, geram alguns desdobramentos como: o Princípio da Supremacia da Constituição Federal, o Princípio da Legalidade, o Princípio da Isonomia, dentre outros. Desta forma, a Constituição brasileira apresenta um conjunto de regras e princípios básicos ao cidadão, destacando-se neste artigo, apenas alguns que mais influenciam na temática abordada, como se descreve na sequência.

1.1 Princípio da Legalidade

O Princípio da Legalidade representa o limite para a atuação do Estado frente à observância da lei e ao sistema jurídico, além de estar configurado em uma legislação bastante esparsa, em uma série de dispositivos normativos, entre os quais na Constituição Federal de 1988 em seu art. 5º, XXXIX, na Declaração Universal dos Direitos do Homem e no Pacto de São José da Costa Rica.

Conforme afirma Celso Antônio Bandeira de Melo, esse princípio “é específico do Estado de Direito, é justamente aquele que o qualifica e que lhe dá a identidade própria” (BANDEIRA DE MELLO, 2013, p. 102).

Desta forma, o Princípio da Legalidade é um dos fundamentos do Estado de Direito e apresenta-se como uma forma de garantia ao cidadão, além de nortear os demais princípios do ordenamento jurídico.

1.2 Princípio da Liberdade

O Princípio da Liberdade encontra proteção no inciso do II do art. 5º da Constituição Federal de 1988, o qual estabelece que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude da lei”.

O jurista José Afonso da Silva (1995, p.227) conceitua a liberdade humana no sentido de um “poder de atuação do homem em busca de sua realização pessoal e de sua felicidade”.

Em síntese, o Princípio da Legalidade abrange basicamente a garantia de liberdades fundamentais e direitos invioláveis da pessoa humana.

1.3 Princípio da Igualdade

Além da respeitada máxima de que o Princípio da Igualdade define que todos são iguais perante a lei e, portanto, não deve ocorrer discriminação de qualquer tipo.

Conforme Paulo Bonavides, de todos os Direitos Fundamentais, a igualdade é aquele que, nos dias atuais, tem significativa importância no Direito Constitucional, e “como não poderia deixar de ser, o direito-chave, o direito-guardião do Estado social” (BONAVIDES, 2001, p. 340-341).

Positivado na Constituição Federal de 1988, em seu artigo 5º inciso I, extrai-se o entendimento que, cabe ao intérprete do direito analisar a situação fática para fins de alcance da igualdade jurídica, estendendo a sua aplicação de acordo com as necessidades da sociedade.

1.4 Princípio da Ampla Defesa

O Princípio da Ampla Defesa é a garantia das partes em um processo que visa assegurar sua defesa, podendo as mesmas partes fazerem uso de todos os elementos possíveis para sustentarem a sua defesa. Tal princípio encontra-se titulado no artigo 5º inciso LV da Constituição Federal de 1988.

Como explica Fernando Capez, a “Ampla Defesa implica no dever do Estado em proporcionar ao acusado a mais completa defesa, seja pessoal, seja ela técnica, ou de prestar assistência jurídica integral e gratuita aos necessitados”. (CAPEZ, 2013, p. 65- 66.)

Por sua vez, José Afonso da Silva ensina que, atrelado à Ampla Defesa, está o Princípio do Contraditório, tendo em vista que a “contrariedade, no processo judicial e no administrativo, constitui pressuposto indeclinável da realização de um processo justo, sem o que a apreciação judicial de lesão ou ameaça a direito se torna vazia de sentido valorativo”. (SILVA, 2009, p.154-155).

Desta forma, verifica-se que o Princípio da Ampla Defesa está diretamente vinculado com o Princípio do Contraditório e, em conjunto, buscam garantir todos os meios legais para a realização de uma defesa juridicamente justa e segura ao acusado.

1.5 Princípio da Proporcionalidade da Lei

O Princípio da Proporcionalidade é o meio utilizado como forma de ponderação do conflito ocorrente entre dois ou mais Princípios Constitucionais, já que a proporcionalidade transmite ideia de harmonia e coerência, devendo prevalecer à medida que resulte na máxima otimização dos princípios em conflito.

O legislador e o administrador passam por um controle mais rigoroso e subjetivo de seus atos, sendo certo que apenas em hipótese de manifesta desproporcionalidade poderá o judiciário anular um ato administrativo. Neste

sentido, conforme Paulo Bonavides: “A adoção do princípio da proporcionalidade representa talvez a nota mais distintiva do segundo Estado de Direito, o qual, com a aplicação desse princípio, saiu admiravelmente fortalecido” (BONAVIDES, 2001, p. 399).

Outro aspecto importante é que a proporcionalidade permite examinar se o meio utilizado para alcançar determinado fim é adequado e satisfatório para aplicação ao fim almejado.

Cabe ressaltar que, além dos acima referidos, existe ainda uma série de outros princípios que contribuem para as demais áreas do Direito, porém não são mencionados neste artigo, considerando que se trata aqui apenas a linha constitucional quanto aos Princípios Tributários Constitucionais.

2. Norma Jurídica, Princípio e Regra

O Direito Tributário, campo abordado no presente trabalho, está submetido aos Princípios Tributários Constitucionais. Assim, para que um tributo seja exigido, necessário se faz sua instituição através de lei e esta, para atender ao conjunto de regras e Princípios Constitucionais, deverá ser válida constitucionalmente, não bastando que tenha por base apenas uma hipótese de incidência prevista em lei formal. Neste sentido, importante referir a menção de Norberto Bobbio sobre o Direito como um todo, expondo que “O Direito não é norma, mas um conjunto coordenado de normas, sendo evidente, que uma norma jurídica não se encontra jamais só, mas esta ligada a outras normas com as quais forma um sistema normativo”. (BOBBIO, 1999, p. 21).

Assim sendo, o regime jurídico da obrigação tributária se formula sobre a lei, fazendo-se necessária uma breve reflexão sobre a sua validade. Segundo Marco Aurélio Greco, em sua obra “Inconstitucionalidade da lei tributária”, a concepção de validade constitui um “alicerce sobre o qual se apoia a construção da teoria Kelseniana, o qual se afirma que a validade é a essência da norma, então se a norma jurídica existe, logo, esta é dotada de validade”. Diante disso, a validade é um “atributo que decorre naturalmente da existência da norma e o fundamento de validade de uma norma somente pode ser outra norma válida, chegando-se assim na norma fundamental”. (GRECO, 2002, p. 14-16).

Ainda, segundo Greco, o sistema jurídico é formado de inúmeras cadeias de subordinação, com origem em diferentes normas soberanas, formando assim um complexo de efeitos que partem de uma mesma cadeia normativa. Como exemplo, ao analisar determinado caso concreto destaca-se que “cabe verificar em qual cadeia normativa a análise se posiciona, ou seja, o exame da validade de um decreto é feito perante a lei que o fundamenta e é possível afirmar sua validade se houver compatibilidade”. (GRECO, 2002, p.16).

Neste sentido, a validade de uma norma depende da relação de articulação desta com as demais normas da cadeia na qual está inserida. Como explica Humberto Ávila, a definição de normas, é de que elas “não são textos nem o conjunto deles, mas os sentidos construídos a partir da interpretação sistemática de textos normativos”. (ÁVILA, 2003, p.22).

José Joaquim Gomes Canotilho, em sua obra *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, apresenta uma distinção representativa entre os princípios e as regras, indicando que os princípios dão oportunidade a uma maior interpretação, possibilitando ao operador do direito aplicá-lo de acordo com cada caso em concreto. Para o autor, “Os princípios coordenam o ordenamento jurídico e são a base fundamental das regras. No que diz respeito às regras, estas possuem um menor grau de interpretação sendo sua aplicabilidade mais direta” (CANOTILHO, 2003, p.1145).

As normas baseiam-se na atividade de interpretação, ou seja, uma atividade de reconstrução para a melhor definição de uma norma como princípio ou como regra. Os princípios são normas de grande valor para o ordenamento jurídico, pois estabelecem fundamentos para normas comportamentais, porém, ainda, não são considerados como regras definitivas, pois necessário se faz a conexão entre a hipótese de incidência e a consequência jurídica. Os princípios possuem como peculiaridade um conteúdo axiológico explícito.

Humberto Ávila (2003, p.28) em sua obra *Teoria dos Princípios*, menciona ainda os estudos de Ronald Dworkin que criou a teoria do *tudo ou nada* (*all-or-nothing*) aplicada nas regras, que significa dizer que se preenchida a hipótese de incidência de uma regra, ou a regra torna-se válida e a consequência normativa deve ser aceita desse modo, ou ela deve ser considerada inválida. Nesta mesma linha, Dworkin também criou o método *dimensão de peso* (*dimension of*

weight) aplicável aos princípios em hipóteses de colisões entre estes, no qual pondera o peso de um princípio em relação ao outro. No entanto a aplicação do princípio deve ser visto como uma espécie de cláusula de reserva, pois agem com deveres de otimização.¹

Dworkin também estabelece a diferença essencial entre regras e princípios, ambas espécies de normas, porque a segunda espécie possui configurações diferentes:

Os princípios possuem uma dimensão que as regras não têm – a dimensão do peso ou importância. Quando os princípios se inter cruzam (por exemplo, a política de proteção aos compradores de automóveis se opõe aos princípios de liberdade de contrato), aquele que vai resolver o conflito tem de levar em conta a força relativa de cada uma. Esta não pode ser, por certo uma mensuração exata e o julgamento que determina que um princípio ou política particular é mais importante que outra frequentemente será objeto de controvérsia. (DWORKIN, 2002, p. 42).

Contrapondo-se aos estudos de Dworkin, destaca-se também a teoria de Robert Alexy que pauta por outro método para distinguir princípios e regras, baseando-se em dois fatores: a *diferença quanto à colisão* e a *diferença quanto à obrigação que instituem*. Não se pode limitar os princípios como meras diretrizes para as regras e somente essas serem vinculadas para decisões judiciais, “regras podem ser também razões para outras regras e princípios podem também ser razões para decisões concretas [...] isto é, para juízos concretos de dever ser”. (ALEXY, 2008, p. 107).

A lei do sopesamento mostra que ele pode ser dividido em três passos. No primeiro será avaliado o grau de não satisfação ou afetação de um dos princípios. Depois, em um segundo passo, avalia-se a importância da satisfação do princípio colidente. Por fim, em um terceiro passo, deve ser avaliado se a importância da satisfação do princípio colidente justifica a afetação ou a não satisfação do outro princípio (ALEXY, 2008, p. 594).

Na teoria de Alexy, os princípios consistem em apenas uma espécie de norma, estabelecendo os deveres de otimização em casos de colisão entre os princípios. Importante ressaltar que esta tensão ocorrente não se resolve com a determinação imediata da prevalência de um princípio sobre o outro, mas sim

¹ Após uma análise feita sobre a teoria de Alexy, pode-se extrair que o conceito de “deveres de otimização” significam métodos de solucionar antinomias através de uma ponderação entre os princípios colidentes, pois ordenam que algo seja realizado na maior medida do possível.

através da ponderação de princípios colidentes, em função da qual cada um deles, em determinadas circunstâncias, receba prevalência (ÁVILA, 2003, p.29). Desta forma, o entendimento doutrinário baseia-se em algumas premissas para a distinção entre os princípios e as regras, como o critério do fato de as regras possuírem uma hipótese e uma consequência, seria este o modo *hipotético-condicional* (ou também denominados *se, então*), bem como o critério de modo absoluto *tudo ou nada*, ao passo que os princípios devem ser analisados de modo gradual *mais ou menos*.

O modo *se, então*, é aplicado frente à *regra* diante de um dispositivo constitucional, porém também poderá ser aplicado como *princípio* se concretizada a realização de *valor liberdade* e *valor segurança*. Humberto Ávila explica da seguinte forma (ÁVILA, 2003, p.34):

O dispositivo constitucional segundo o qual *se* houver instituição ou aumento de tributos, *então* só pode ser abrangidos fatos geradores ocorridos após o início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado, é aplicado como *regra se* o aplicador entende-lo como mera exigência de publicação de lei antes da ocorrência do fato gerador do tributo, e pode ser aplicado como *princípio se* o aplicador concretiza-lo com a finalidade de realizar o *valor segurança* para proibir o aumento de tributo no meio do exercício financeiro em que a realização do fato gerador periódico já se iniciou, ou com objetivo de realizar o *valor confiança* para proibir o aumento individual de alíquotas, quando o Poder Executivo publicou decreto anterior prometendo baixá-las.

Apesar de aplicado o método *tudo ou nada*, após sua interpretação nota-se que tanto as regras quanto os princípios apresentam certa imprecisão que é um elemento comum em qualquer destes enunciados, e a única diferença constatável entre eles é o grau de abstração anterior à interpretação. Assim, cabe ao intérprete justificar a aplicação dos significados preliminares dos dispositivos finalísticos ou comportamentais através do modo/razão de agir.

2.1 Do Conflito Normativo

O conflito normativo para alguns autores, também é uma forma de distinguir os princípios das regras, Dworkin, a exemplo disto sustenta a tese *dimensão de peso* frente à colisão de princípios; Alexy estabelece os *deveres de otimização*, tendo como função a ponderação entre os princípios colidentes, ao

passo que para as regras, analisa-se o *status dentro ou fora* de determinada ordem jurídica estando o princípio situado no interior dessa mesma ordem.

Segundo Robert Alexy, “conflitos entre regras ocorrem na dimensão da validade, enquanto as colisões entre princípios – visto que só princípios válidos podem colidir – ocorrem, para além dessa dimensão, na dimensão de peso” (ALEXY, 2008, p. 94). Além disso, “não significa nem que o princípio cedente deva ser declarado inválido, nem que nele deverá ser introduzida uma cláusula de exceção. Na verdade, o que ocorre é que um dos princípios tem precedência em face do outro sob determinadas condições”. (ALEXY, 2008, p. 93).

No conflito normativo, geralmente, ou se declara a invalidade de uma das regras, ou se abre uma exceção a uma delas de modo a contornar a incompatibilidade entre elas que surge no plano abstrato, vindo a real problemática surgir no plano de validade destas. Já no tocante aos princípios, quando estes entram em conflito entre si, aplica-se a dimensão de peso maior a um deles no plano concreto, vindo assim a surgir a problemática na aplicação deste. Assim a dimensão de peso não é relativa à norma, mas relativa ao aplicador e ao caso.

Conforme a teoria de Dworkin, as regras e seus conflitos se dão no plano da validade da norma, em um eventual choque, uma deve ser declarada inválida frente à validade de outra, pois “não podemos dizer que uma regra é mais importante que outra enquanto parte do mesmo sistema de regras”. Desta forma e dentro de um ordenamento jurídico único as regras poderão ser “funcionalmente importantes ou desimportantes” (DWORKIN, 2002, p. 43).

Pode-se ainda, dissociar as regras dos princípios através de sua natureza quanto ao modo como prescrevem o comportamento, significando que as regras são normas imediatamente descritivas que estipulam obrigações, permissões ou proibições, (normas – do – que - fazer), e os princípios são normas imediatamente finalísticas, (normas – do – que – deve - ser). No entanto, ambas as normas podem ser analisadas pelo aplicador quanto à finalidade e a distinção deve ser centrada na sua relação mediata ou imediata com os fins que devem ser atingidos, conforme destaca Humberto Ávila:

As regras são normas imediatamente descritivas, primariamente retrospectivas e com pretensão de decidibilidade e abrangência, para

cuja aplicação se exige a avaliação da correspondência, sempre centrada na finalidade que lhes dá suporte ou princípios que lhes são axiologicamente sobrejacentes, entre a construção conceitual da descrição normativa e a construção conceitual dos fatos. Os princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente retrospectivas e com pretensão de complementaridade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária a sua promoção (ÁVILA, 2003, p.70).

Assim, as regras consistem em normas imediatamente descritivas e mediatas finalísticas, enquanto os princípios se constituem em normas imediatamente finalísticas e mediatamente de conduta, buscando a preservação de um estado ideal de coisas, tendo que haver entre elas um elemento descritivo aparente.

Na concepção de Hans Kelsen, a norma funciona como sistema de interpretação e ao abordar este entendimento, já mencionado anteriormente pelos ensinamentos de Greco, que também segue esta linha teórica, a teoria de Kelsen dispõe:

O fundamento de validade de uma norma apenas pode ser a validade de outra norma. Uma norma que representa o fundamento de validade de uma outra norma é considerada norma superior. Assim a norma afirmada na premissa maior é o fundamento de validade da norma afirmada na conclusão [...] Apenas uma autoridade competente pode estabelecer normas válidas; e tal competência somente se pode apoiar sobre uma norma que confira poder para fixar normas [...] Tal norma, pressuposta como a mais elevada, será aqui designada como norma fundamental. A norma fundamental é a fonte comum da validade de todas as normas pertencentes a uma e mesma ordem normativa, o seu fundamento de validade comum (KELSEN, 1998. p.215-217).

A Norma jurídica, assim como a relação jurídica, sujeito de direito e personalidade jurídica, é um conceito categorial que pertence ao domínio da Teoria Geral do Direito, e, assim como o próprio conceito de direito, não goza de privilégio em relação aos vícios da linguagem, assim a validade estática pode ser definida como o vínculo que une a norma ao sistema, tornando-a jurídica (LINS, 2005, p.52).

No entanto, como explica Lins, existem dois tipos de fundamento de validade das normas, quais sejam eles: estático e dinâmico. O primeiro pode ser deduzido pela operação lógica, que vai de uma conclusão do geral ao particular, o outro institui o costume como um fato criador de normas. Neste sentido,

[...] mais tem provocado a “emoção científica” tão nefasta aos objetivos do conhecimento que se pretende científico. Essa emoção tem várias origens, começando pelo modelo teórico adotado que, dependendo da metodologia, tem o procedimento do nível sintático, semântico ou pragmático da validade (assim também ocorre com a norma jurídica). Os dois primeiros favorecem a abordagem estática da validade, enquanto o último favorece o ângulo dinâmico (LINS, 2005, p. 72-73).

Além disso, a norma jurídica, em sua acepção sintática, se constitui de uma estrutura composta por duas naturezas: uma antecedente e uma consequente, capaz de regular condutas. “Um conjunto de enunciados prescritivos, desde que hábil a modalizar deonticamente”, ou seja, para Lins, é preciso realizar um tipo de “lógica modal para analisar formalmente as proposições que tratam acerca das normas, que indique uma conduta naquela estrutura hipotética-condicional, compondo o que chamamos de norma jurídica em sentido estrito” (LINS, 2005, p. 73-75).

Vale dizer também que o ordenamento jurídico pátrio é composto pela essência de normas primárias e secundárias, sendo que as primeiras são identificadas pela ideia uma hipótese e de um consequente, ligados entre si pela imputação ou casualidade jurídica, conforme ensina Bobbio. Como mencionado anteriormente, a segunda pode ser identificada pela sanção a qual está intimamente ligada a norma primária e que concede juridicidade às outras normas. Desta forma, em relação às normas secundárias, pode-se identificá-las como sanções que estão diretamente ligadas a uma norma primária. Para expressar este conceito, Norberto Bobbio, em sua obra *Teoria do Ordenamento Jurídico*, descreve que:

A sanção é definida como um expediente através do qual se busca, num sistema normativo, salvaguardar a lei da erosão das ações contrárias [...] a sanção é a resposta a violação da norma, sendo que a sanção “jurídica” é a resposta externa e institucionalizada. [...] A sanção a nível de eficácia, surge, inevitavelmente, perante a reflexão, o problema da sanção cominada pela norma, e, em consequência, a questão complexa da relação entre ser e dever ser, mais particularmente entre força e direito (BOBBIO, 1999, p.9-10).

O fato de o critério da sanção externa estar inserido no ordenamento jurídico como um todo está de acordo com a linha de pensamento de Kelsen, de que o Direito seja um simples regulador da força, admitindo-a como um meio. Partindo deste contexto, Norberto Bobbio faz uma análise da norma puramente

sobre o ordenamento jurídico e a define como aquela “cuja execução é garantida por uma sanção externa e institucionalizada” (BOBBIO, 1999, p.27).

Ainda, o mesmo autor afirma que somente na teoria do ordenamento, o fenômeno jurídico encontra sua adequada explicação, e que, normas sem sanção não são normas jurídicas. No entanto para um melhor entendimento sobre o ordenamento jurídico, necessário se faz uma breve análise do conceito das chamadas fontes do direito, as quais justamente compõem a base deste sistema.

Entende-se por “fontes do direito” os fatos dos quais o ordenamento jurídico faz depender a produção de normas jurídicas (BOBBIO, 1999, p.27). Uma função do ordenamento jurídico é regular o modo pelo qual se devem produzir as regras, ou seja, definir a existência de normas de comportamento e de estrutura. As normas de estrutura são normas que regulam os procedimentos da regulamentação jurídica, enquanto as normas de conduta são dirigidas diretamente a regular a conduta das pessoas.

Neste cenário, importante mencionar que as normas de um ordenamento não estão todas no mesmo plano, e que existem normas superiores, ou norma suprema, na qual repousa a unidade do ordenamento jurídico. Uma norma fundamental significa um termo unificador das demais normas, e ainda, as normas inferiores, que requerem para tanto uma estrutura hierárquica que possui total relevância quando problemas no ordenamento jurídico surgem, que são as chamadas antinomias.

3. A Constituição como um Sistema de Princípios

No contexto do predomínio constitucional encontram-se os princípios constitucionais, que são normas e valores os quais mais de perto influenciam a produção normativa. No âmbito tributário, para Almícar Falcão, a “tributação considerada em todos os seus aspectos (competência, instituição e cobrança), deve-se ajustar ao modelo constitucional vigente, em cujo seio serão interpretados e aplicados os princípios nele consagrados à luz do Estado Democrático de Direito” (FALCÃO, 1994, p.91).

Neste sentido, tais princípios além de possuírem a capacidade de limitar o poder de tributar ao Estado, também asseguram a concretização do Estado

Democrático de Direito, constatando-se, desta forma, que “os princípios da interpretação, por exercerem função interpretativa, se aproximam dos princípios gerais do Direito” (TORRES, 1994, p.36).

Ricardo Lobo Torres ressalta que:

O princípio da unidade é importantíssimo para a interpretação do direito tributário, porque significa que o intérprete deve buscar sempre a harmonia, a integração e a sintonia entre as normas e os princípios jurídicos. Atua na interpretação da Constituição Tributária, harmonizando os seus diversos subsistemas e compatibilizando-os com os outros sistemas constitucionais, bem como na do direito tributário de nível ordinário, equilibrando as suas normas e princípios com os dos outros ramos do Direito.[...] Deve o intérprete, nos casos de dúvida, optar pela visão que de pela constitucionalidade da lei ordinária (TORRES, 1994, p.37-38).

Diferentemente dos estudos levantados por Dworkin e Alexy, Ivo Dantas traz uma tese bastante peculiar na sua obra “Princípios Constitucionais e interpretação constitucional” para o problema que ocorre entre colisão de princípios. Para o autor, na atual Constituição brasileira, ao lado dos *Princípios Fundamentais*² encontram-se diversas passagens contendo os chamados *Princípios Gerais*, que são voltados para determinado setor do ordenamento constitucional. De acordo com Ivo Dantas, os princípios se dão através do estudo da ideologia, como explica o autor:

Ideologia é um conjunto de juízos de valor sobre matérias políticas, econômicas, sociais, culturais, etc; que, em consequência de sua aceitação pela maioria dos diversos segmentos sociais, transformar-se-á em valores da própria sociedade. [...] Por outro lado, entendendo-se Direito Constitucional na perspectiva de conhecimento como o estudo da Constituição político-jurídica do Estado por meio de uma metodologia não apenas jurídica, e sendo o poder uma “força a serviço de ideias” (DANTAS, 1995, p.50).

No entendimento de Ivo Dantas, os Princípios Gerais são superiores às normas, porém inferiores aos Princípios Fundamentais e trazem consigo, em relação ao setor a que se referem à obrigatoriedade de tanto seu conteúdo, quanto a interpretação que se ofereça a qualquer de seus comandos que a eles se subordinarem (DANTAS, 1995, p.60). Dantas destaca a ideia de hierarquização entre os princípios, porém a linha de estudos seguida neste artigo e analisada, no

² Ivo Dantas argumenta que a existência de Princípios Fundamentais como expressão de uma técnica legislativa utilizada pelo constituinte representa uma hierarquia interna na própria constituição. Tais princípios se encontram acima das demais matérias que compõem o próprio texto constitucional, sobre estas exercendo uma força vinculante, sobretudo no instante do exercício interpretativo. Ibidem. P 73.

tocante à problemática da colisão de princípios e normas, são as teorias de dimensão de peso, defendida por Dworkin e de deveres de otimização, por Robert Alexy.

Desta forma, através de juízos de valores da própria sociedade, enquadra-se o conteúdo ideológico no ordenamento jurídico. Ao fazer menção à obra de Souto Maior Borges, Dantas salienta que a violação de um princípio constitucional importa em romper a própria Constituição, representando uma inconstitucionalidade de consequências mais graves do que a violação de uma simples norma constitucional.

A doutrina vem insistindo na acentuação da importância dos princípios para iluminar a exegese dos mandamentos constitucionais. [...] Impõem-se a conclusão pela eficácia eminente dos princípios na interpretação das normas constitucionais. É o princípio que iluminará a inteligência da simples norma; que esclarecerá o conteúdo e os limites da eficácia das normas constitucionais esparsas, as quais tem que harmonizar-se com ele. (DANTAS, 1995, p. 50-51).

Ainda no que se refere aos princípios, necessário se faz uma distinção de *princípios hermenêuticos* de *princípios jurídicos*: os primeiros possuem função argumentativa para os juristas terem a possibilidade de desenvolvimento, integração e complemento das normas, já os *princípios jurídicos*, são as normas jurídicas, com caráter impositivo. No que diz respeito às regras, estas traduzem imperativamente uma conduta de fazer, deixar de fazer ou de poder fazer. Deste modo, importante ressaltar que os princípios podem coexistir, mas as regras se excluem, pois não há viabilidade de duas regras contraditórias em validade (CANOTILHO, 2003, p. 1145).

Portanto, o Direito Tributário destaca os princípios constitucionais com normas e valores que influenciam diretamente a produção normativa.

Considerações finais

Após a elucidação dos conceitos abordados no decorrer deste artigo, conclui-se quanto à necessidade e essencialidade da combinação entre princípios e regras em um sistema jurídico, bem como sua aplicação em cada caso em concreto. É possível extrair a vital diferenciação entre princípios e regras, principalmente no que diz respeito à forma de resolução no momento do conflito ocorrente entre eles,

sendo ainda, este conflito normativo, uma forma de distinguir os princípios das regras.

Ao trazer este assunto para o âmbito tributário, é possível adentrar minuciosamente no conceito e aplicação dos tributos em espécie, especialmente no tributo *Imposto sobre a renda*, no tocante à possibilidade ou impossibilidade de tributação quando da aquisição de renda oriunda de atividades ilícitas. Isto tem a ver com o fato de que um dos princípios conflitantes que gira em torno deste tributo é o chamado *Princípio Pecúnia non olet*, expressão latina que significa “Dinheiro não tem cheiro”. Atualmente, o referido princípio encontra fundamento no artigo 118 do Código Tributário Nacional, e basicamente pauta pela tributação da renda diante de atividades ilícitas ou criminosas, aliando-se a princípios constitucionais como o Princípio da Isonomia Tributária que tem sua base no artigo 150, II, da Constituição Federal e o Princípio da Capacidade Contributiva, disposto no artigo 145, § 1º, também da Carta Magna. O *Princípio Pecúnia non olet* também se contrapõe com outros princípios constitucionais como o Princípio da Legalidade e da Moralidade, além de uma série de demais conflitos que surgem entre a legislação infraconstitucional.

Diante do exposto e após apresentado o cenário alarmante que existe com relação ao assunto tratado, verifica-se a importância de expor e elucidar cada conceito jurídico-constitucional e a correta aplicação frente a cada caso concreto.

REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. 1. ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2008.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios da definição a aplicação dos princípios jurídicos**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de direito administrativo**. 30. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013.

BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. 10. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasil. 1999.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional: A importância do Princípio da Igualdade**. São Paulo: Malheiros editores, 2001.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes, **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 5. ed. Coimbra- Portugal: Almedina, 2003.

CAPEZ, Fernando. **Curso de Processual Penal**. 20. ed. rev., atual e ampliada. São Paulo: Saraiva, 2013.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 30. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013.

DANTAS, Ivo. **Princípios Constitucionais e interpretação constitucional**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 1995.

DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. 1. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato Gerador da Obrigação Tributária**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

GRECO, Marco Aurélio, **Inconstitucionalidade da lei tributária**, repetição do indébito/ Marco Aurélio Greco, Helenilson Cunha Pontes. São Paulo: Dialética, 2002.

KELSEN, Hans, **Teoria pura do direito**/ Hans Kelsen: [tradução João Baptista Machado]. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

LINS, Robson Maia, **Controle de Constitucionalidade da Norma Tributária- Decadência e Prescrição**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

SILVA, José Afonso. **Curso de direito constitucional positivo**. 10. ed. revista. São Paulo: Malheiros Editores, 1995.

SILVA, José Afonso. **Comentário contextual à constituição**. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de interpretação do direito tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense: 1994.