O Direito, compreendido como o conjunto normativo, representa a vontade política do Estado, que se expressa por suas normas. Assim, o estudo das fontes do Direito representa a compreensão da vontade política do Estado e sua efetivação pelos instrumentos normativos editados para esta concretização.

Em última instância, a vontade do Estado Democrático do Direito deve coincidir e representar a vontade do Povo. Este é um dos principais fundamentos de nossa República, inscrito já no primeiro artigo de nossa Constituição Federal:

> **Art. 1º**. A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:
> [...]
> Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição.

No estudo do Direito Tributário a análise das fontes de Direito e da correspondência entre a vontade do Estado e seus instrumentos normativos tem uma relevância especial: o sistema tributário é um mecanismo de restrição de direitos fundamentais do cidadão, especialmente do direito à propriedade. Assim, as formas desta restrição devem atender a determinados limites, para que se garanta o respeito estrito à vontade legítima do Povo e para que se evite abusos do Estado.

Passamos a estudar, portanto, as fontes formais do Direito Tributário, ou seja, seu conjunto de normas em sentido formal. A este respeito, o art. 96 do Código Tributário Nacional apresenta, juntamente com o art. 2º, as espécies legislativas do Direito Tributário:

> **Art. 2º**. O sistema tributário nacional é regido pelo disposto na Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, em leis complementares, em resoluções do Senado Federal e, nos limites das respectivas competências, em leis federais, nas Constituições e em leis estaduais, e em leis municipais.

> **Art. 96**. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no

> todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

Constituição Federal e Emendas Constitucionais

A Constituição Federal e as Emendas Constitucionais não são mencionadas no rol dedicado pelo Código Tributário Nacional, como pudemos ver anteriormente. Isto nos introduz a um questionamento bem discutido doutrinariamente: a Constituição Federal e as Emendas Constitucionais são fontes formais do Direito Tributário?

Parte da doutrina entende que a Constituição Federal não é exatamente fonte do Direito Tributário, mas não necessariamente por não compor o rol descrito no Código Tributário Nacional. Isto se deve ao caráter das disposições da Constituição Federal, que disciplina o Sistema Tributário Nacional (arts. 145 a 162), confere competências entre os entes federativos sobre o direito de tributar (art. 150 a 152) e, com isso, determina normas essenciais de limites e regulamentação ao Direito Tributário.

Contudo, a Constituição Federal em si não institui tributos. A norma constitucional disciplina as espécies de tributos e seus fatos geradores, mas não institui os tributos em si, o que também não fazem as Emendas Constitucionais.

A Constituição Federal não deixa de ter importância essencial no Direito Tributário por isto, já que estabelece as bases do Sistema Tributário e de sua compreensão, e tem importante eminência normativa, ainda que não seja como fonte do Direito Tributário.