

**XXVII ENCONTRO NACIONAL DO
CONPEDI SALVADOR – BA**

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

JONATHAN BARROS VITA

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

PAULO ROBERTO LYRIO PIMENTA

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

Diretoria – CONPEDI

Presidente - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC – Santa Catarina

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

Vice-presidente **Sudeste** - Prof. Dr. César Augusto de Castro Fiuza - UFMG/PUCMG – Minas Gerais

Vice-presidente **Nordeste** - Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS – Sergipe

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

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

Secretário Executivo - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini - Unimar/Uninove – São Paulo

Representante Discente – FEPODI

Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie – São Paulo

Conselho Fiscal:

Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM – Rio de Janeiro

Prof. Dr. Aires José Rover - UFSC – Santa Catarina

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

Prof. Dr. Marcus Firmino Santiago da Silva - UDF – Distrito Federal (suplente)

Prof. Dr. Ilton Garcia da Costa - UENP – São Paulo (suplente)

Secretarias:

Relações Institucionais

Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - IMED – Santa Catarina

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR – Ceará

Prof. Dr. José Barroso Filho - UPIS/ENAJUM – Distrito Federal

Relações Internacionais para o Continente Americano

Prof. Dr. Fernando Antônio de Carvalho Dantas - UFG – Goiás

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

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

Relações Internacionais para os demais Continentes

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba – Paraná

Prof. Dr. Rubens Beçak - USP – São Paulo

Profa. Dra. Maria Aurea Baroni Cecato - Unipê/UFPB – Paraíba

Eventos:

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch (UFMS – Rio Grande do Sul)

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho (Unifor – Ceará)

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta (Fumec – Minas Gerais)

Comunicação:

Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro (UNOESC – Santa Catarina)

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho (UPF/Univali – Rio Grande do Sul)

Dr. Caio Augusto Souza Lara (ESDHC – Minas Gerais)

Membro Nato – Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP – Pernambuco

D597

Direito tributário e financeiro II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/ UFBA

Coordenadores: Jonathan Barros Vita; Antônio Carlos Diniz Murta; Paulo Roberto Lyrio Pimenta – Florianópolis: CONPEDI, 2018.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-606-2

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

Tema: Direito, Cidade Sustentável e Diversidade Cultural

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Assistência. 3. Isonomia. XXVII Encontro Nacional do CONPEDI (27 : 2018 : Salvador, Brasil).

CDU: 34



**ENSAIO SOBRE O CONCEITO E A COMPOSIÇÃO DO SISTEMA
CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO BRASILEIRO**

**ESSAY ON THE CONCEPT AND THE COMPOSITION OF BRAZILIAN
CONSTITUTIONAL TAXING SYSTEM**

Leandro Aragão Werneck ¹

Resumo

A doutrina jurídica tornou comum o uso indiscriminado da expressão "sistema", comumente sem se atinar ao rigor conceitual da palavra. Dentre os diversos sistemas a que se alude, está o constitucional tributário, conjunto normativo cuja qualificação de sistema depende da aferição de certos elementos caracterizadores. O trabalho pretende retomar a premissa do que consiste um sistema, desde sua origem, para, no âmbito jurídico, ser possível tratar sobre os elementos que o constituem e a sua verificação no conjunto das normas tributárias no plano constitucional.

Palavras-chave: Conceito, Sistema jurídico, Constitucional, Tributário

Abstract/Resumen/Résumé

The word "system" has been an object of indiscriminate use in legal doctrine, usually with no regard for its conceptual rigor. Within the many alleged legal systems, it can be mentioned the one concerning the taxing rules, described in Brazilian Constitution, and whose adjectivation as a system depends on the verification of these requirements. This essay intends to identify what's necessary to configure a system, since its origin, making it possible to deal with the constituent elements and their verification in the whole of the tax rules at the constitutional level.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Concept, Legal system, Constitutional, Tax

¹ Advogado e parecerista. Sócio administrador do Aragão Werneck Advogados Associados. Mestrando em Direito Tributário (UFBA), especialista em Direito Tributário (IBET), bacharel em Direito (UFBA).

1 INTRODUÇÃO

No atual estágio da Ciência do Direito, tratar o ordenamento jurídico como um equivalente da ideia de sistema tornou-se parte dos lugares comuns da doutrina. Fala-se com habitualidade e naturalidade de sistema contratual, sistema consumerista, sistema constitucional e, entre tantos outros, em sistema tributário.

Entretanto, ao mesmo tempo em que o uso aproxima o interlocutor do invólucro textual, o signo, a banalização da expressão “sistema” nos escritos doutrinários amplia o abismo de incompreensão sobre o que, precisamente, compõe o seu conceito. O uso indistinto e atécnico arrisca o esvaziamento de sentido, motivo pelo qual o conceito precisa da devida delimitação.

O tópico sobre os sistemas é um dos componentes da Teoria do Direito de maior relevo para a interpretação e a aplicação das normas jurídicas. Isto repercute fortemente na seara tributária, onde também se prolifera a apelação contínua à ideia de que há um sistema tributário constitucional, sem contudo se posicionar com clareza sobre a premissa do que o configura enquanto tal e o que está apto a compô-lo – isto é, quais são os elementos deste conjunto.

Assim, o objetivo do presente estudo nada mais reflete do que a intenção de compreender a ideia de sistema para atribuí-la ao de ordem constitucional tributária no Brasil, esclarecendo por fim sua natureza científica. O trabalho não pretende esgotar o tema ou inovar a discussão, mas, estabelecer sólidos pontos de partida de onde será possível à doutrina buscar base para o desenvolvimento e mesmo a revisão dos mais diversos temas associados ao Direito Tributário, todos em alguma medida dependentes da perspectiva sistêmica.

Iniciamos assim pelo apartar do olhar sobre as adjetivações habituais (“constitucional” e “tributário”) para reavaliar o substantivo (“sistema”), desde sua origem mais remota até o atual ponto do seu desenvolvimento doutrinário, sucedendo com sua identificação na ordem tributária e a revelação da natureza dos seus elementos constitutivos.

Trata-se, assim, de um breve ensaio sobre o sistema constitucional tributário produzido para que se nos permita resgatar as características e elementos que, do ponto de vista científico, fornecem o caráter sistêmico que pretende orientar a Ciência do Direito para a formulação de seus enunciados sobre a aplicação de toda e qualquer norma jurídico-tributária.

2 A ORIGEM DOS SISTEMAS NO PENSAMENTO FILOSÓFICO

Na origem, a palavra “sistema” remonta à antiguidade grega com a expressão “*systema*” que, por sua vez, provém de “*syn-istemi*”. O seu uso pelo pensamento clássico não significava uma forma de construção mental, indicativo do pensamento sistemático. A literalidade grega significava o “composto”, o “construído”, aludindo a uma totalidade composta de várias partes (FERRAZ JR., 1976, p. 09).

Mantendo esta linha de sentido, mais tarde a expressão se associou entre os estóicos à ideia de “*cosmos*”, passando a agregar a noção de “ordem”, de “organização”, para indicar uma “totalidade bem ordenada”. Com o passar dos séculos, o conceito extrapolou a filosofia para integrar a teoria musical através do conceito de *sintagma* e para infiltrar a literatura teórica por meio da teologia como a noção de “*complexus articulorum fidei*”¹ (FERRAZ JR., 1976, p. 09).

Nos séculos XVII e XVIII, a palavra começou a tomar a configuração que ainda hoje lhe é dada. De início, o filósofo Nicholas Malebranche conectou o conceito de sistema ao de “verdade”, como um ideal ligado ao domínio do construtor do sistema e passível de alcance somente pela intuição do seu espírito criador. Já com Christian Wolff, mais tarde, o termo tomou significado superior ao de um esquema de diferentes verdades, adquirindo a conotação de centro conector destas, pressupondo uma perfeição formal que o permite ser comparável ao conceito de “organismo” (FERRAZ JR., 1976, p. 11).

A concepção de Wolff serviu de base para o que estruturou Johann Heinrich Lambert, para quem o sistema é “*um todo fechado, onde a relação das partes com o todo e das partes entre si estão perfeitamente determinadas segundo regras lógicas de dedução*”. Immanuel Kant opunha-se ao cartesianismo desta concepção, apostando no sistema como uma unidade orgânica que representa mais do que a simples agregação de elementos individualmente considerados (FERRAZ JR., 1976, p. 12).

Por sua vez, na literatura jurídica, embora a ideia de sistema tenha florescido com o pensamento juspositivista dos séculos XIX e XX, é preciso pontuar que, em verdade, as suas raízes são herança jusnaturalista, derivadas da concepção de que todo o conteúdo das normas jurídicas pode ser encontrado dedutivamente a partir de ideias universalmente válidas (FERRAZ JR., 1976, p. 14).

¹ Com a licença da tradução livre do vernáculo latino pelo autor, em bom português, a expressão significa algo próximo de “*o complexo dos artigos de fé*”.

Já no positivismo jurídico, a concepção de sistema foi erigida por duas marcantes características: i) o fechamento² que o torna uma totalidade pronta e acabada, isenta de lacunas normativas ante a unidade lógico-dedutiva que permite a suplementação sem necessidade de recorrer a elementos externos; e ii) a instrumentalidade metódica para a Ciência do Direito, atraindo a dedutibilidade das regras jurídicas a partir de um limitado número de princípios e o dogma da subsunção (FERRAZ JR., 1976, p. 33-35).

Ainda que o significado atual de sistema não corresponda perfeitamente às raízes etimológicas gregas, a reconstrução do caminho histórico percorrido pela ideia de sistema até o momento do positivismo jurídico nos serve de suporte para compreender, desde a origem, as características deste abstrato objeto.

3 A COMPOSIÇÃO DOS SISTEMAS NO DIREITO POSITIVO

A compreensão do sistema nos é relevante porque o Direito também não é apenas um conjunto de normas isoladamente consideradas. Pressupô-lo com a qualidade de um mero agregar de normas lhe negaria qualquer chance de unidade de sentido; equivaleria a enxergá-lo como um emaranhado atemporal de enunciados prescritivos, tendente não à ordenação das condutas humanas, mas, ao caos semântico.

Enxergar o Direito sob a perspectiva do isolamento normativo cria dificuldades que o tornam inapropriado à sua função enquanto objeto cultural com a pretensão diretiva do comportamento humano. Em seu mais elevado grau de desordem e isolamento, se as normas não têm um sentido relacional, seria de se admitir como possível, por exemplo, a coexistência de dois comandos simultâneos e opostos.

Deste grave risco de contradição, exsurge o sistema como bastião da coerência no Direito, estabelecendo conexões sintáticas entre normas para dirigir seu conteúdo semântico. Herança do jusnaturalismo que se tornou pedra angular do pensamento positivista, a construção da ideia de sistema é um pilar do Direito contemporâneo.

Tamanha é sua relevância que há parcela da doutrina capaz de afirmar que a exposição ordenada das conexões de sentido normativo, na formação de um sistema permissivo da visão

² A concepção de “sistema fechado”, firmada pela jurisprudência dos conceitos não se manteve incólume com o advento da jurisprudência dos interesses e a imposição das finalidades na interpretação normativa. Não que o fechamento e a unidade tenham se perdido, mas, a ausência de lacunas assumiu o caráter de abstração, mera ficção jurídica para a composição do sistema e o atendimento ao dogma da completude.

de conjunto está entre as mais importantes tarefas da ciência jurídica (LARENZ, 2012, p. 621-622).

Para além da questão terminológica, o conceituar do sistema é de difícil execução no pensamento teórico, dependente da identificação daquelas características mais gerais, necessárias à projeção abstrata dos sistemas enquanto objeto do conhecimento.

Segundo Hans Kelsen (2009, p. 215-217), só se interpreta uma ordem normativa como um sistema de normas jurídicas válidas se elas mantêm sua unidade no sentido de coerência formal, isto é, diante da possibilidade que apresentam todas as normas de serem reconduzidas a uma única norma que lhe é fundamento último de validade.

Hans Kelsen (2009, 229-232) ainda concebe que a ordem ou sistema jurídicos implica numa construção relacional-hierárquica de normas ordenadas, onde a norma superior determina a criação da norma inferior. Assim, ao menos nas relações verticais, o sistema preza pela unidade através da validade, negando conflitos normativos entre certas normas e aquelas superiores que lhe dão fundamento.

Na Jurisprudência dos Interesses, da qual se considera Philipp Heck como precursor e principal defensor, diferentes concepções foram retomadas na dicotomia entre sistemas “externo” e “interno”. Nos ensina Karl Larenz (2012, p. 73-75) que o sistema interno neste sentido resulta do nexos objetivo entre as soluções dos conflitos de interesses e é o plano das normas jurídicas positivadas, enquanto que o externo tem a acepção de “sistema científico” do Direito, composto tão somente de “conceitos ordenadores” ou “preceptivos”.

As ideias de Phillip Heck são duramente criticadas por Larenz (2012, p. 75-77), que não consente que a atividade interpretativa seja cindida entre os sistemas externo e interno, onde, ora a decisão consistiria na adequação do caso concreto à lei (externo), e ora o aplicador poderia desligar-se dos conceitos de ordenação para aplicar interesses (interno). Em lugar disto, formula sua própria dicotomia entre sistemas externo e interno com a substituição dos “interesses” que formam o sistema interno de Heck por elementos capazes de albergar pautas valorativas.

O esforço analítico sobre o sistema foi intentado por inúmeros autores, no curso de diferentes vertentes de pensamento do Direito. E para cada vertente, o conceito de sistema toma uma viés diverso: pela Jurisprudência dos Conceitos, teremos um sistema formalista centrado na formação de conceitos; por Kelsen, um sistema formalista centrado nas normas; e pela Jurisprudência dos Interesses, sistemas externo e interno, com enfoque nos interesses tutelados pela ordem.

No que para nós se destaca como um dos melhores trabalhos sobre o tema, Claus-Wilhelm Canaris (2002, p. 10-12) tornou a conceituação do sistema o tópico central de sua

obra, compilando inúmeras concepções filosóficas diferentes a fim de reconhecer as notas comuns, nucleares do conceito.

Através da reunião de formulações originadas em Immanuel Kant, Friedrich von Savigny, Rudolf Stammler, Julius Binder e em diversos outros, afinal concluiu Canaris que em todas elas há a univocidade de duas características: i) a ordenação; e ii) a unidade dos sistemas. Noções distintas que operam em estreita relação de interdependência (CANARIS, 2002, p. 12).

O caráter de ordenação exprime um estado de coisas racionalmente apreensível, de modo que o sistema se funde e reflita a realidade, formando sua faceta “real” ou “objetiva”. Por sua vez, a unidade induz que o resultado desta ordenação não seja este conjunto inesgotável de elementos singulares e desconexos, remontando para tanto a princípios que fundamentem este sistema que pode ser chamado “lógico” ou “científico” (CANARIS, 2002, p. 12-13).

Nesta estreita conexão, a ordenação implica na expressão racional do estado de coisas e, por sua vez, a característica da unidade se impõe sobre este resultado, modificando-o para tornar o objeto composto de singularidades (normas) um todo interconectado de sentido. Em Canaris, o aspecto de ordem toma o sentido de compatibilidade lógica entre todos os enunciados normativos, enquanto a unidade implica na existência de um ou mais nexos centrais de sentido.

Independente da posição jusfilosófica do intérprete, a função sistemática mostra-se como base de qualquer discurso científico em Direito, propiciando um mínimo de racionalidade dogmática, essencial na tomada de consciência metodológica na Ciência do Direito (BRITO, 1993, p. 61-63; CANARIS, 2002, p. 15).

Na visão de Canaris (2002, p. 23), o papel do conceito de sistema é “[...] o de traduzir e realizar a adequação valorativa e a unidade interior da ordem jurídica”. Esta percepção se complementa entre nós com Edvaldo Brito (1993, p. 62), para quem a ideia é fundamental sobretudo na localização dos princípios jurídicos e sua função.

Em todo caso, a premissa conceitual para que a própria identificação de que depende da verificação positiva e indispensável de, ao menos, estas duas características para se estar ou não diante da figura “sistema”. Na transposição destas características para a realidade jurídica e ante a sua “Jurisprudência dos Valores”, o único verdadeiro sistema jurídico é um que represente uma *ordenação axiológica ou teleológica* (CANARIS, 2002, p. 25 e 66-67).

A pergunta cuja resposta ainda falta vem a ser “uma ordenação de quê?”. Quais são os elementos constitutivos do sistema jurídico nos quais se torna perceptível a unidade interna e a adequação da ordem jurídica?

Estando a sua visão associada à ordenação de *valores*, a esta pergunta Canaris (2002, p. 76-78) responde que o sistema se define como “[...] *uma ordem axiológica ou teleológica de princípios gerais do Direito [...]*”.

Apesar de esta ser uma definição que exprime fortes qualidades teóricas, é preciso que seja interpretada dentro do seu devido contexto, pois o autor não procura reduzir o conteúdo do sistema aos princípios jurídicos, negando outras espécies. Ao limitar o objeto aos “princípios gerais do Direito”, exprime a estrutura-base do sistema, o ponto máximo ao qual todos os demais elementos do sistema se reconduzem na realização da necessária unidade.

3.1 ELEMENTOS DE UM SISTEMA JURÍDICO

É a Constituição que inaugura o sistema jurídico em uma dada circunstância de espaço e tempo. Ela representa o início e o fim último das normas válidas e aplicáveis. Dispõe sobre a estrutura do sistema e, com isto, delimita as possibilidades de seu repertório.

A Carta Magna não é só o alicerce formal a partir de onde se origina a competência para a enunciação de normas e a sua inclusão no sistema. Ela também traz em seu bojo as diretivas para a formação da substância das normas subordinadas. Isto é, se a Constituição vigente estabelece como premissa geral que as normas garantam tratamento isonômico, então, não é porque o ato infralegal é só indiretamente fundado na Constituição que ele poderá ignorar este conteúdo material e estabelecer uma condição desigual.

Não há entre as normas constitucionais e as demais somente uma relação hierárquica de superioridade. Há, tanto mais do que uma hierarquia formal, uma relação de fundamento-condição da estruturação de normas. A norma não pertence ao sistema só porque uma superior lhe autoriza a criação. Ela pertence ao sistema também porque exprime, com mais especificidade, os valores normatizados que orientam tal criação.

E, nesta linha, o (sub)sistema jurídico que se inaugura e condiciona a partir da Constituição perfaz, ali, um sistema normativo, no sentido de que todos os seus elementos são normas. Superada há tempos a velha discussão sobre a natureza dos princípios no Direito, estes se reúnem, ao lado das regras, como espécies do gênero único “norma” (ALEXY, 2014, p. 87) e elementos básicos do sistema jurídico (BRITO, 1993, p. 65; CANOTILHO, 1993, p. 168).

Na Ciência do Direito, foram inúmeras as tentativas de discernir as espécies normativas. Quase que a cada tentativa, seríamos capazes de corresponder o emprego de um critério diferente para definir a estrutura das normas-regra, em comparação com aquelas de caráter principiológico.

A questão não é simples e há pelo menos três grupos de possíveis vertentes teóricas para a diferenciação entre as espécies normativas.

A primeira vertente diria ser impossível a diferenciação entre regras e princípios, dada a diversidade de enunciados no sistema e a possibilidade legítima de combinação entre critérios sobre a mesma prescrição, ora revelando caráter de uma espécie, ora da outra (ALEXY, 2014, p. 89). Desta forma, todo o esforço classificatório destas normas se esvaziaria numa grande faixa cinzenta com gradações de um e de outra espécie, tornando-se mais ou menos próxima de uma delas, jamais se fechando em definitivo para a outra.

A segunda tese – adotada sobretudo pelos defensores do critério da generalidade – permitiria concluir que não há nenhuma diferença ontológica entre regras e princípios. A única distinção se daria apenas quanto ao grau de abstração de cada um, sendo os princípios as normas de maior grau e as regras as detentoras do menor grau dessa abstração semântica.

Por fim, a última tese possível – adotada por Robert Alexy e à qual nos filiamos –, é um aperfeiçoamento das ideias já desenvolvidas por Ronald Dworkin e que reconhece a dualidade de espécies com base na sua natureza, e não apenas em função de graus de abstração ou concretude, muito além de uma mera diferença gradual. O ponto decisivo na distinção é que:

[...] princípios são normas que ordenam que algo seja realizado na maior medida possível dentro das possibilidades jurídicas e fáticas existentes. Princípios são, por conseguinte, *mandamentos de otimização*, que são caracterizados por poderem ser satisfeitos em graus variados e pelo fato de que a medida devida de sua satisfação não depende somente das possibilidades fáticas, mas também das possibilidades jurídicas. O âmbito das possibilidades jurídicas é determinado pelos princípios e regras colidentes. (ALEXY, 2014, p. 90)

Observe-se que a discriminação estabelecida não admite, para fins de definição dos princípios, o grau de abstração ou generalidade manifestados no enunciado prescritivo. Os graus variados de que fala Alexy dizem respeito ao nível de satisfação da prescrição normativa.

Se a norma identificada for um princípio, o resultado da aplicação normativa não necessariamente corresponderá ao grau máximo do preceito. Enquanto mandamento de otimização, ela exigirá que os seus preceitos sejam atendidos na maior medida possível dentro das circunstâncias do caso concreto (ALEXY, 2014, p. 103-104).

No âmbito dos princípios, a medida de sua satisfação depende das possibilidades jurídicas de sua aplicação. Esta possibilidade jurídica, por conseguinte, depende do resultados das colisões entre aquele princípio investigado e as normas-princípio e/ou regra que lhe sejam confrontantes para o caso concreto.

Por sua vez, as normas-regra se destacam dos princípios por serem “[...] *sempre ou satisfeitas ou não satisfeitas* [...]”, compelindo-se a fazer exatamente o que ela exige, como “[...] *determinações no âmbito daquilo que é fática e juridicamente possível*. [...]” (ALEXY,

2014, p. 91). As regras não sofrem gradação e a sua aplicação se dá de maneira absoluta, pelo modo “tudo ou nada”: satisfeitos certos pressupostos normativos (hipótese), as regras ordenam, proíbem ou permitem algo de forma definitiva, aplicados ordinariamente pela subsunção (ALEXY, 2011, p. 85).

Em franca oposição aos princípios, ante à presença das circunstâncias descritas no antecedente da norma-regra, só existirá dois graus de satisfação do seu respectivo consequente, diametralmente opostos: ou o comando terá sido totalmente satisfeito ou não terá sido em nada satisfeito. Quando em conflito, duas regras em sentidos opostos levarão sempre à prevalência de uma delas, ora pela introdução de uma cláusula de exceção na outra, ora pela sua invalidação (ALEXY, 2014, p. 92).

Enquanto os princípios se caracterizam como *mandamentos de otimização*, de realização do deontico em diversos graus, as normas-regra se impõem como *mandamentos definitivos*, dual e totalmente realizáveis ou não.

A distinção entre as espécies normativas torna-se ainda mais clara para o autor em face da discrepância de efeitos e resultados da colisão entre princípios, em comparação com aqueles que se fazem presentes após a colisão entre regras (ALEXY, 2014, p. 91).

Isto porque um conflito entre regras tende à solução de duas diferentes formas. Ou uma das regras tem introduzida nela uma cláusula de exceção que elimine o conflito, ou uma das regras será necessariamente declarada inválida. Ou o aplicador está diante de uma antinomia aparente a ser dissolvida pela interpretação, ou as normas conflitantes são inconciliáveis e uma delas não poderá subsistir com a ajuda dos meios de solução de antinomias: hierarquia (*lex superior*), especialidade (*lex specialis*) e temporalidade (*lex posterior*) (ALEXY, 2014, p. 92).

Por outro lado, a solução da colisão entre princípios termina pela postulação da precedência de um sobre o outro, e não pela exclusão deste. Em caso de colisão com outros igualmente aplicáveis às circunstâncias do caso e cujo comando vá em sentido oposto, o princípio analisado poderá ceder ao outro para se realizar apenas parcialmente no caso concreto (ALEXY, 2014, p. 93).

Isto não significa que haja a necessidade de declará-lo inválido ou excepcionado pela aplicação daquele prevalente. Ambos os princípios prosseguem sendo válidos no sistema e aplicáveis simultaneamente ao caso concreto, só que de maneira parcial e em graus diferentes. A precedência ocorrerá no caso concreto em razão de condições fáticas e jurídicas determinantes que, caso fossem alteradas, poderiam inclusive ensejar a resolução de forma totalmente oposta.

Já o encontro desta precedência depende da atribuição de pesos diferentes aos princípios, o que não se dá de maneira estanque. Em cada caso, este peso é alterado e a relação principiológica é revista para a resolução do conflito (ALEXY, 2014, p. 94).

Isto não se admite em nada para as normas-regra. Enquanto as regras já se encontram prontas e acabadas para a aplicação ao caso concreto, como um mandamento definitivo, os princípios apresentam-se apenas *prima facie* e a partir da colisão que se estabelecerão as regras de prevalência para a aplicação. Conquanto os conflitos entre regras ocorrem na dimensão da validade (SILVA, 2011, p. 49), as colisões entre princípios elas se dão na dimensão do peso (ALEXY, 2014, p. 94).

Esclareça-se também o que viria a ser um erro de leitura da teoria das espécies normativas aqui adotada. A formulação de Alexy não exclui o caráter de maior abstração das normas principiológicas, em relação às regras. A menor abstração das regras é uma decorrência natural da determinação do seu âmbito de aplicação e o cerne da teoria alexyana é que este grau de generalidade não é o critério *discrímen* apto à diferenciação.

Compartilhando em grande parte destas impressões, Virgílio Afonso da Silva esclarece que, em matéria de princípios, não se fala em realização sempre total do que a norma respectiva exige. Pelo contrário, como mandamentos *prima facie*, os princípios percorre um longo caminho até que se concretize por meio de uma imposição definitiva para o influenciar na resolução do caso concreto (SILVA, 2011, p. 45-46).

Assim, para os fins a que se presta este trabalho, prevalecerá a concepção segundo a qual os princípios se impõem como mandamentos de otimização, comandos *prima facie* que podem se realizar em diferentes graus, a depender das possibilidades fáticas e jurídicas do caso concreto. As regras representam, por sua vez, mandamentos definitivos que, em conflito, sempre resultam na invalidação ou na abertura de uma cláusula de exceção.

4 O SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Dentre os variados subsistemas inaugurados no bojo da Constituição Federal de 1988, o sistema constitucional tributário exsurge como o de nosso eminente interesse.

Em todas as Constituições brasileiras houve normas tributárias. Ainda assim, isto não significa dizer que em toda a história do Estado brasileiro, existiu um sistema constitucional tributário, assim considerado por sua unidade e ordenação. Naturalmente, todas as normas

constitucionais pertencem a um sistema (total), mas, isto não significa dizer que todas as normas estarão de forma coesa atreladas a subsistemas (tributário).

Assim, é possível dizer que, no direito tributário brasileiro, tivemos ao menos dois momentos: i) a fase de normatividade anterior à existência de um sistema; e ii) a fase sistemática (BRITO, 2016, p. 175).

O verdadeiro marco de surgimento do sistema tributário nacional – e, de antemão, um sistema que nasceu já com o ocupar da hierarquia constitucional – foi a reforma tributária realizada sobre a Constituição Federal de 1946 através da Emenda Constitucional nº 18, de 05 de fevereiro de 1965. Toda a normatividade constitucional tributária anterior a este ponto se dispunha como um emaranhado de normas esparsas sobre a matéria e somente com o advento do ato reformador é que o macrossistema constitucional passou a albergar, também, um subsistema tributário.

Havia um estado de insatisfação generalizada em relação à tributação, em três grandes frentes. Em primeiro lugar, a dificultosa tarefa de prover fontes tributárias para as três unidades federativas, de maneira eficiente e sem abusos. O segundo ponto deriva em parte do primeiro, como exigência de nacionalizar a tributação, e o terceiro é o uso da lei complementar como forma de fixar as principais diretrizes dos tipos tributários e garantir a operacionalidade deste sistema (OLIVEIRA, 1980, p. 80-81).

Assim, motivada especial e politicamente pela caótica situação financeira dos Estados federados, cujo desenvolvimento encontrava barreiras na baixa produtividade da tributação, a reforma de 1965 pretendeu adequar a tributação às bases econômicas do País. concebeu-se um sistema nacional que manteve a arrecadação ainda muito centralizada na União, a ser compensado pela velha fórmula de participação dos demais entes nesta receita pública (BRITO, 2016, p. 175-176).

Tratou-se naquele momento histórico de um processo de reforma tributária geral que teve início efetivo com a Lei nº 4.357/64 – alterando substancialmente a legislação do imposto de renda e incluindo outras normas -, a Emenda Constitucional nº 18/1965 – responsável pela sistematização no âmbito constitucional – e que culminou no plano legal com a promulgação do Código Tributário Nacional, pela Lei nº 5.172/1966 e sua entrada em vigor em 1967 (MAFFEZOLI, 1979, p. 16).

Esta pretensão de dar à tributação os moldes necessários a uma política desenvolvimentista e a uma renovada economia nacional não são objeto de mera elocubração doutrinária. Pelo contrário, são parte da história legislativa que manteve seus registros através

dos autores do Plano Trienal de Desenvolvimento Econômico e Social 1963-1965 (BRASIL, 1962, p. 194):

“Duas razões principais conduzem à convicção da necessidade urgente de completa e profunda revisão do sistema tributário brasileiro.

A primeira delas é o próprio fato de que o sistema atual está obsoleto, pois foi concebido para um país de economia semi-colonial. As revisões parciais levadas a efeito contribuíram para tornar o sistema tributário mais adequado às novas condições, porém algumas apenas quebraram a sua unidade.

Compete, pois, atualizar o sistema tributário de modo a torná-lo compatível com a atual estrutura da economia brasileira, o que proporcionaria distribuição mais equitativa da carga fiscal e maior eficiência na arrecadação e da fiscalização.

A segunda razão é a necessidade de utilizar a tributação como instrumento de política de desenvolvimento econômico, tornando possível, através dela, orientar os investimentos segundo interesses da economia nacional.”

À época, o Governo Federal reconhecia que as modificações na ordem tributária feitas no País haviam readequado sua forma às custas da quebra de sua pretensa *unidade*. Desta afirmação, associada às concepções aqui adotadas, já se percebe que a expressão “sistema tributário” no documento supra citado não estava sendo utilizada na sua acepção técnica. Se ao conjunto da regulação tributária faltava unidade, nunca houve a presença de sistema.

Assim, é verdadeira a afirmação de que a reforma que ensejou uma real sistematização tributária acolheu uma política fiscal centrada no desenvolvimento econômico que renegava a caracterização puramente jurídico-formal das hipóteses tributárias para passar a vincular a tributação ao conteúdo econômico dos atos da vida (BRITO, 2016, p. 176-177).

Ao mesmo tempo, também é verdadeiro que esta sistematização se deu não com o objetivo de consolidar direitos em favor do contribuinte, e sim, com a intenção de controlar distorções fiscais, combater a sonegação, ampliar a gama de fatos tributáveis, modernizar a fiscalização e elevar a arrecadação (MAFFEZOLI, 1979, p. 16-22)³.

Já no texto original da Constituição Federal de 1946 se podia verificar a presença de enunciados de onde se podia extrair muitos dos princípios jurídicos necessários para a formatação do sistema constitucional tributário. No art. 141, § 34, tínhamos as bases para os

³ Embora já se tenha colocado a interpretação de que, por terem sido concebidas apenas como jurídico-formais, as figuras tributárias antecedentes à formação de um sistema permitiam “[...] aos três governos procurarem alargar o montante de suas arrecadações [...]” pela violação aos direitos dos contribuintes (BRITO, op. cit., 175-176), dando a entender que o advento do sistema pretendia controlar este impulso, não é isto o que revelam os registros documentais da política implementada à época. É interessante observar que, antes mesmo da Emenda Constitucional nº 18/1965, já se afigurava presente na Constituição de 1946 o § 34 do art. 141, que consagrava os princípios da legalidade e, um de seus corolários, a tipicidade tributária, em nenhum momento servindo estes de instrumento ao impedimento da tributação. Pelo contrário, o estudo histórico nos mostra que a reforma tributária de 1965 com a criação de um sistema objetivava não apenas a modernização da tributação, como ainda o abandono de formas jurídicas vazias para que a arrecadação tributária passasse a refletir a realidade econômica. A vontade política da reforma nunca foi de limitar o poder tributário pela instituição de um sistema, mas, o aumento da abrangência normativa e da incidência tributária para incremento de arrecadação.

princípios da legalidade e da anualidade⁴; do art. 202 se podia extrair o princípio da capacidade contributiva⁵; do art. 17, tiramos o princípio da uniformidade geográfica na tributação⁶; dos arts. 15, § 1º, 31 inciso V e 203, por exemplo, para quem as considera normas-princípio, já se extraíam hipóteses claras de imunidades tributárias⁷.

A despeito de sua presença no corpo constitucional, estas normas eram veiculadas de maneira notoriamente esparsa, inconsistente e insuficiente. Não havia através delas a formação de um todo ordenado capaz de harmonizar as tendências e aspirações no âmbito tributário (MARTINS, 2000, p. 1-3). Sua existência não privilegiava o intérprete para o exercício da aplicação normativa e não fornecia coesão que fornecesse uma unidade de sentido.

Com a Emenda Constitucional nº 18/1965, não apenas se aglutinou a maioria das disposições tributárias em um único extrato da Carta Magna então vigente como, ainda, já no art. 1º, pretendeu finalmente instituir as bases do assim posto “sistema tributário nacional”⁸. Apesar da desfaçatez de excluir o texto que insculpia o princípio da capacidade contributiva⁹, nos presenteou com a origem da anterioridade tributária e abriu de vez as portas para o desdobramento da sistemática no plano legal, plantando a semente para o aflorar do Código Tributário Nacional (MARTINS, 2000, p. 4-5).

Não que um sistema tributário dependesse necessariamente de instituição constitucional. Longe disto. A experiência no Direito comparado nos mostra, em países como a Alemanha, que é possível existir sistema legal tributário.

⁴ “Art 141 - A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, a segurança individual e à propriedade, nos termos seguintes: [...] § 34 - Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça; nenhum será cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária, ressalvada, porém, a tarifa aduaneira e o imposto lançado por motivo de guerra.”

⁵ “Art 202 - Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte.”

⁶ “Art 17 - A União é vedado decretar tributos que não sejam uniformes em todo o território nacional, ou que importem distinção ou preferência para este ou aquele porto, em detrimento de outro de qualquer Estado.”

⁷ “Art. 203. Nenhum imposto gravará diretamente os direitos do autor, nem a remuneração de professores e jornalistas, excetuando-se da isenção os impostos gerais (art. 15, número IV).”

⁸ “Art. 1º O sistema tributário nacional compões-se de impostos, taxas e contribuições de melhoria, e é regido pelo disposto nesta Emenda, em leis complementares, em resoluções do Senado Federal, e, nos limites das respectivas competências, em leis federal, estadual ou municipal.”

⁹ Neste ponto, seguimos sem quaisquer ressalvas o magistério de Aliomar Baleeiro, para quem “Embora revogado aquele dispositivo pela Emenda n. 18/1965, parece-nos que ele permanece subjacente na Constituição Federal de 1969, que adota um regime democrático, assegura que todos são iguais e declara que ‘a especificação de direito e garantias expressas não exclui outros direitos e garantias decorrentes do regime e dos princípios que ela adota’ (art. 153, §36).” (BALEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 1089). Ainda que, naquele texto, o ex-Ministro do Supremo Tribunal Federal se reporte à vigência do texto reformado pela Emenda Constitucional nº 1/1969, desde a Constituição de 1946 o art. 141, § 1º, antevia o princípio da igualdade, ao passo em que o art. 144 repetia o mesmo enunciado sobre a possibilidade de reconhecimento de outros direitos e garantias individuais.

Todavia, ao menos no Direito brasileiro, a criação de um sistema constitucional tributário e o contemplar das normas-base de onde parte toda a normatização da matéria deveu-se à herança histórica da Emenda Constitucional nº 18/1965. A partir desta emenda, a matéria tributária tomou especial relevo para a Ciência do Direito, reclamando sua autonomia e consolidando na experiência jurídica brasileira a conexão de sentido entre regras e princípios como fundamentos hierárquicos para todo o subsistema tributário que mantemos até hoje.

4.1 O “ESTATUTO DO CONTRIBUINTE” COMO ESTRUTURA E REPERTÓRIO

A temática do sistema constitucional tributário e das normas-regra e normas-princípio que o compõem implica ainda no trato do chamado “Estatuto do Contribuinte”. Este “Estatuto” consiste “[...] *no conjunto de prerrogativas do sujeito passivo revestidas da natureza de direito subjetivo público [...] as quais são componentes de um núcleo rígido de critérios cuja fonte é a Constituição [...]*” (BRITO, 2016b, p. 31).

Os defensores desta expressão associam estas normas constitucionais à natureza de princípios-garantia, limitações ao poder de tributar inseridas na competência tributária outorgada aos entes políticos, fazendo encaixar nesta alcunha tudo quanto implique na proteção do patrimônio do particular em face do poder de tributar (BRITO, 2016b, p. 69).

Neste repositório, a doutrina tem alocado os princípios setoriais que orientam a tributação, sintetizados em uma gama de diferentes normas que se coordenam e complementam para a formação do sistema: i) normas de competência; ii) legalidade; ii.a) irretroatividade; ii.b) anterioridade geral e nonagesimal; ii.d) anualidade – para os autores que ainda defendem sua vigência; ii.e) tipicidade; ii.f) eficácia da lei complementar; iii) isonomia; iii.a) capacidade contributiva; iv) proibição do tributo com efeito confiscatório; v) garantia da unidade econômica e social; vi) imunidades tributárias (BRITO, 2016b, p. 31).

Forte na vinculação com a ideia “limitações ao poder de tributar”, cabe advertir que o Estatuto do Contribuinte não se limita às normas extraíveis topologicamente da seção constitucional de mesmo nome, tampouco do capítulo intitulado “Sistema Tributário Nacional”.

Independente da posição no texto constitucional, toda e qualquer norma que se apresente com o caráter já indicado toma parte neste feixe fundamental¹⁰, seja ela explícita ou implícita¹¹.

Independente da maior ou menor extensão que se atribua para a composição da lista de normas que conformam o aludido “Estatuto”, o certo é que a conformação deste núcleo decorre da conjunção das diversas prescrições constitucionais que concebem, definem e delimitam o poder de tributar exercido por qualquer das suas formas, por qualquer dos Poderes (CARRAZZA, 2017, p. 477).

Neste sentido, voltando-se à análise específica daquelas limitações cujo nascedouro parte do art. 145 em diante na Constituição Federal de 1988, importante foi a percepção de Luís Eduardo Schoueri (2013, p. 279) no sentido de que:

[...]na literatura, as limitações constitucionais ao poder de tributar figuram como “princípios” ainda que apresentadas como regras. Assim é que se fala no “Princípio” da Legalidade, “Princípio” da Anterioridade, “Princípio” da Irretroatividade, “Princípio” da Isonomia, “Princípio” da Proibição do Confisco etc. Tão arraigada está a denominação que já não seria viável opor-se a ela. Melhor, apenas, convencionar que a expressão, quando utilizada como nome próprio (letras maiúsculas), referir-se-á à limitação constitucional que com ela se designa, independentemente de se dar luz à sua feição de princípio ou de regra; ademais, como já apontado, o dispositivo que alberga cada um desses “Princípio” poderá ter conteúdo de princípio, de regra ou de ambos.

Isoladamente considerados, os dispositivos normativos não apenas podem não exprimir norma alguma como podem denotar mais de uma norma (GUASTINI, 1998, p. 16). E, sendo assim, é perfeitamente possível – e provável – que se extraia de uma mesma disposição uma regra e um princípio, simultaneamente. O art. 150, I, CF/88, é um excelente exemplo disto: ao mesmo tempo em que se enxerga um limite objetivo ao exercício da competência (legalidade-regra), é dele que se extraem, ao mesmo tempo, a legalidade-princípio e a tipicidade tributária.

Desta mesma percepção, assumimos fazer uso da expressão “Estatuto do Contribuinte” também por conveniência didática e por apreço às suas qualidades, mesmo que convencidos da procedência de suas críticas.

De um lado, é verdadeira a falha nesta nomenclatura ante à perspectiva simplista que ela representa. Nomear o feixe nuclear das normas tributárias como “Estatuto do Contribuinte”

¹⁰ Exemplo claro disto é a gratuidade inerente às ações de *habeas data* e *habeas corpus*, disposta no inciso LXXVII do art. 5º da Constituição Federal. Embora alocada no título dos Direitos e Garantias Fundamentais – o que, aliás, não é nada senão bem apropriado - tal disposição consagra uma verdadeira imunidade tributária, limitadora do exercício da competência tributária sobre a instituição de taxas judiciárias.

¹¹ Anote-se a utilização imprópria e meramente didática deste binômio. Embora comumente se use a dualidade “norma explícita” e “norma implícita”, a importante diferença entre enunciado textual e norma nos leva a pontuar que não existem normas propriamente explícitas. Ambas são abstrações obtidas mediante interpretação, enquanto a norma “explícita” se caracteriza por ter uma correlação mais clara no texto, não raro vinculada a apenas um dispositivo legal, e não pela conjunção de vários dispositivos - “fragmentos de norma”, para usar a expressão de GUASTINI (1998, p. 19).

inevitavelmente leva a uma expressão unidirecional do seu conteúdo de sentido, na linha de proteção incondicional do sujeito passivo, titular de direitos públicos subjetivos.

Sem dúvidas, estas normas têm seu caráter de princípios-garantia em favor do contribuinte. Todavia, num contexto constitucional como o brasileiro, onde se positivou uma multitude de vetores axiológicos através de princípios completamente díspares, a interpretação unilateral, inflexível e unívoca para extrair as normas do sistema perde seu lugar.

A expressão das normas basilares da tributação não se reduz à proteção do cidadão, o que justifica a repulsa pela expressão “Estatuto do Contribuinte”, numa tendenciosidade que pode mesmo levar a uma interpretação unidirecional dos vetores normativos. Aliás, o mesmo efeito se poderia extrair da locução escolhida pela Constituição, ao chamar parte deste conjunto de “limitações” ao poder de tributar.

Assumindo como exemplo, mais uma vez, o art. 150, I, CF/88, temos que, ao mesmo tempo: **i)** proíbe ao Estado a imposição tributária sem lei, criando direito subjetivo para o particular; e também **ii)** autoriza o ente tributante ao exercício do seu poder, criando para o contribuinte o dever subjetivo de pagar quando satisfeita a exigência normativa. Há, no mínimo, duas normas extraíveis que, embora sejam relacionadas, têm conteúdos e destinatários diversos.

Muito diferentemente, nos afigura mais correto dizer que estas normas *delimitam* o poder de tributar e seus efeitos. Impõem as máximas a partir das quais se permite/proíbe o exercício do poder, conferindo as competência tributárias e interferindo no processo dinâmico de normogênese do Direito Tributário exercido tanto pelo legislador quanto pelo aplicador (SCHOUERI, 2013, p. 275).

E com isto, sob o viés que enxerga nestas normas a atribuição dos direitos subjetivos, estes princípios conformam no subsistema tributário uma parte do seu repertório, à disposição para a aplicação direta.

Ao mesmo tempo, sob o olhar do enraizamento destas normas como referência fundamental para a delimitação do poder estatal e referência axiológica última de todos os elementos do subsistema tributário, o “Estatuto do Contribuinte” se perfaz neste como a própria estrutura.

5 CONCLUSÃO

A ideia de sistema encontra sua origem no pensamento filosófico da Antiguidade grega, quando se atribuía à sua expressão correlata a ideia de uma totalidade composta de várias

partes; um todo subdividido. Ao longo dos muitos séculos, este sentido foi complementado e parcialmente mutado até o seu uso atual, sem contudo perder suas noções mais essenciais.

No âmbito jurídico, atribui-se à formação de um sistema permissivo da visão de conjunto uma das mais importantes tarefas da ciência jurídica, ao que adere uma forte tendência à coerência na interpretação e aplicação do Direito.

Entre as diversas concepções trabalhadas para o sistema, a obra de Claus-Wilhelm Canaris encontra enorme destaque com o enfoque central dado. A partir de seu pensamento, é possível concluir que a conclusão pela existência de um ou mais sistemas no Direito envolve o albergar de aspectos axiológicos que mantenham o compromisso com a unidade e a ordenação dos elementos que o constituem (repertório).

Os elementos capazes de constituir o sistema jurídico são nada menos do que as normas jurídicas. Tais normas podem se apresentar em duas espécies, distinguíveis entre si pela sua própria natureza.

De um lado, com eminente aspecto axiológico e estruturante, as normas-princípio são mandamentos de otimização aplicáveis na maior medida possível em cada caso, orientando a normogênese com o albergar dos notórios aspectos axiológicos dentro do sistema. De outra via, em sentido contrário, vêm-se as normas-regra, mandamentos de definição cuja aplicação ao caso concreto não admite meio termo, gradação no ato de aplicação: ou o mandamento será totalmente aplicado, ou será nada aplicado.

No âmbito do Direito constitucional positivo brasileiro, é possível observar a existência de um sistema jurídico tributário. Desde a promulgação da Emenda Constitucional nº 18 de 1965 à Constituição vigente em 1946, é possível depreender um senso de ordenação e unidade entre as normas tributárias positivadas, o que encontra continuidade na Carta de 1988.

Esta unidade e ordenação decorrem da presença de normas fundamentais para a aplicação tributária, presentes não somente no tópico intitulado “Sistema Tributário Nacional”, mas, presente ainda de forma esparsa – em princípios e regras – ao longo de toda a Constituição Federal. A este núcleo normativo, convencionou-se chamar Estatuto do Contribuinte, uma composição de normas-princípio e regras que tanto configuram a ordem tributária em suas bases, como servem de principal repertório de aplicação normativa.

REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. **Conceito e validade do direito**. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2011.

_____. **Teoria dos direitos fundamentais.** Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios:** da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 12.ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar.** 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010

BRASIL. Presidência da República. **Plano trienal de desenvolvimento econômico e social 1963 – 1965.** Brasília, DF, 1962.

BRITO, Edvaldo. **Limites da revisão constitucional.** Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1993.

_____. **Direito tributário e Constituição:** estudos e pareceres. São Paulo: Atlas, 2016a.

_____. **Reflexos jurídicos da atuação do Estado no domínio econômico.** 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2016b.

CANARIS, Claus-Wilhelm. **Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do Direito.** 3.ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional.** 6.ed. Coimbra: Livraria Almedina, 1993.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário.** 31.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2017.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Princípios constitucionais tributários e a cláusula *due process of law*.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964.

FERRAZ JR., Tércio Sampaio. **Conceito de sistema no direito** – uma investigação histórica a partir da obra jusfilosófica de Emil Lask. São Paulo: RT, 1976.

GUASTINI, Riccardo. **Trattato di diritto civile e commerciale.** Vol. 1: Teoria e dogmatica delle fonti. Milão: A. Giuffrè, 1998.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito.** Tradução de João Baptista Machado. 8. ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009.

LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito.** Tradução de José Lamago. 6. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2012.

MAFFEZOLI, Lineu Carlos. **Impactos da reforma tributária de 1955-1967 sobre as finanças públicas municipais:** um estudo de casos. 1979. Dissertação (Mestrado em Economia) - Instituto de Economia, Instituto de Filosofia e Ciências Humanas, Universidade Estadual de Campinas, Campinas.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Teoria da imposição tributária**. 2. ed. São Paulo: LTr, 1998.

_____. **O sistema tributário brasileiro**: história, perfil constitucional e proposta de reforma, 2000. Disponível em: <http://www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/2013/02/07/662f4dcartigo_145.pdf>. Acesso em: 19 de dez. 2017.

OLIVEIRA, Yonne Dolacio de. **A tipicidade no direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1980.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

_____. **Direito tributário**. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SILVA, Virgílio Afonso da. **Direitos fundamentais**: conteúdo essencial, restrições e eficácia. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 2011.