

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS

IGOR FERNANDO CABRAL DOS SANTOS

**O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL E SUA FACETA PREPONDERANTEMENTE
POLÍTICA NA PRAGMÁTICA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO**

São Paulo/SP

Outubro/2014

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS

IGOR FERNANDO CABRAL DOS SANTOS

O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL E SUA FACETA PREPONDERANTEMENTE POLÍTICA NA PRAGMÁTICA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Monografia submetida ao curso de Especialização em Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET, como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Direito Tributário.

São Paulo/SP

Outubro/2014

AGRADECIMENTOS

A Deus, por ter me dado saúde e força para superar as dificuldades.

Ao Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET), seu corpo docente, direção e administração que oportunizaram a janela por meio da qual hoje vislumbro um horizonte superior, eivado pela acendrada confiança no mérito e ética aqui presentes.

Aos meus pais e irmãos, pelo amor, incentivo e apoio incondicional.

E a todos os familiares, amigos, colegas e, em especial, aos amigos Henrique Ribeiro de Paula e Natália Porto Jardim, que diretamente fizeram parte da minha formação e contribuíram com este trabalho, o meu muito obrigado.

RESUMO

Esta investigação científica possui um enfoque constitucional-tributário, eis que trata do controle de constitucionalidade exercido concretamente pelo STF na seara jurídica tributária, considerando os efeitos *erga omnes* e vinculantes, haja vista o forte e inafastável caráter político de que se revestem as suas decisões. Em razão de o tema da atuação político-jurisdicional do STF no controle concreto de constitucionalidade das normas tributárias ser extremamente complexo e pressupor uma concepção sistemática do direito, esta pesquisa tangencia uma filosófica discussão acerca da teoria dos sistemas¹, baseada na concepção predominante do direito como um sistema autopoiético², mas sem desconsiderar a influência, ao menos no plano pragmático³, por outros sistemas, tal como o Sistema Político. Os enfoques jusfilosófico e constitucional do presente estudo servirá como pano de fundo para análise da pragmática do sistema tributário nos dias atuais como finalidade última, para cuja consecução é imprescindível o estudo da estrutura lógico-sintática de uma regra-matriz de incidência, pois somente assim se possibilita a análise dos efeitos (eventuais prejuízos ou benefícios) decorrentes da ampliação eficaz das decisões prolatadas pelo Supremo Tribunal Federal, em matérias tributárias, quando o impacto coletivo é quase sempre certo e inevitável.

Palavras-chave: controle concreto de constitucionalidade, efeitos *erga omnes* e vinculantes, análise pragmática do sistema constitucional-tributário.

¹ TEUBNER, Gunter. *Direito, sistema e policontextualidade*. Tradução de Brunela Vieira de Vicenzi *et al.* Piracicaba: Editora Unimep, 2005, *passim*.

² Cf. LUHMANN, Niklas. *Introducción a la teoría de sistemas*. Lecciones publicadas por Javier Torres Nafarrete. Guadalajara: Barcelona: Anthropos, 1996, pp. 61 e ss.

³ O plano pragmático concerne não à constituição – processo de construção – , mas à aplicação, ao campo eficaz do direito.

ABSTRACT

This scientific research has a constitutional-tax approach, since it deals with the concrete control of constitutionality exercised by the Supreme Federal Court (STF) in tax matters, and it considers the *erga omnes* and binding effects, given the strong and inherent political character of such decisions. For the thematic regarding the judicial-political activity of the STF in the concrete control of constitutionality is extremely complex and implies a systematic concept of law, this research approaches a philosophical discussion concerning the system theory, based on the predominant concept of law as an autopoietic system, but without ignoring the influence, at least in the pragmatic level, of other systems, such as the Political System. The legal-philosophical and constitutional approach of this study will serve as a background for an analysis of the current tax system pragmatics as this study's ultimate goal, the achievement of which requires a study of the logic-syntactic structure of a matrix incident rule, for only then it is possible to carry out an analysis of the effects (eventual damages or benefits) arising from the expansion of the efficacy of the decisions handed down by the Supreme Federal Court in tax matters, where the collective impact is almost always certain and inevitable.

Keywords: concrete control of constitutionality, *erga omnes* and binding effects, pragmatic analysis of the constitutional-tax system.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	p. 07
2 ATUAL CONJUNTURA DAS QUESTÕES TRIBUTÁRIAS COM REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL	p. 10
3 SISTEMA CONSTITUCIONAL-TRIBUTÁRIO	
3.1 Norma jurídica como resultado da construção de sentido, como produto da atividade hermenêutica	p. 11
3.2 O Supremo Tribunal Federal como Protagonista na Construção da Norma Individual e Concreta	p. 12
4 CONTROLE CONCRETO DE CONSTITUCIONALIDADE	
4.1 A Supremacia da Constituição como fundamento maior do controle de constitucionalidade	p. 15
4.2 Abstrativização do controle concreto de constitucionalidade	p. 19
4.3 Direito como sistema jurídico	p. 21
5 CONTROLE CONCRETO DE CONSTITUCIONALIDADE DA NORMA TRIBUTÁRIA (Exclusão de ICMS na base de cálculo de PIS e COFINS-Importação – Recurso Extraordinário (RE) nº 559937)	p. 23
6 CONSIDERAÇÕES FINAIS	p. 26
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	p. 27

1 INTRODUÇÃO

A sociedade naturalmente se torna, com o passar do tempo, cada vez mais complexa, com as suas relações em constante processo de transformação. Disso resulta a necessidade de o Direito, como plexo de normas jurídicas destinadas à regulação das condutas humanas, estar em constante adaptação a essas mudanças, sob pena de restar inapto a reger todas as possíveis relações intersubjetivas, incorrendo em patente ineficácia social.⁴

Esse fenômeno, que tangencia todo o sistema jurídico, possui notável visibilidade na seara jurídica tributária.

Com a celeridade na mutação das relações sociais, dos conceitos e valores que permeiam o sistema e, por conseguinte, com a conseqüente alteração substancial do Estado de Direito, acaba por acontecer de o ordenamento jurídico – formalmente considerado, sob a feição de normas jurídicas gerais e abstratas, previamente editadas a fim de nortear o estabelecimento das relações – não conseguir acompanhar essa incessante alteração no mundo dos fatos sociais que implicam imediata repercussão no plano das normas jurídicas.

É a velocidade da linguagem social bem superior à da linguagem deôntico-jurídica que impõe ao Judiciário a tarefa de aproximar esses planos linguísticos, com vistas a suprimir as falhas e lacunas do sistema, de modo a concretizar a sua essência de ser, consistente na regulação de todas as possíveis interações humanas.

Em razão disso, o que se observa, atualmente, na pacificação judicial dos conflitos tributários, é a prevalência de um Estado de precedentes, em detrimento de um Estado da legalidade, pois as decisões judiciais em matéria tributária, notadamente aquelas proferidas em última instância pelo órgão de cúpula do Poder Judiciário, representam verdadeira inovação normativa e têm contribuído para a formação de um arcabouço legislativo (considerando que as decisões judiciais também criam e produzem normas jurídicas) cada vez mais robusto, complexo e imprevisível.

⁴ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 103.

Esse ativismo judicial acaba por criar clima de insegurança jurídica. Fenômeno esse intitulado pela tributarista Mary Elbe Queiroz como “tsunami tributário”⁵.

Observações de ordem pragmática, e inclusive extrajurídica, dão-se no sentido de que essa transformação no perfil do Estado de Direito (Tributário) – com relativização cada vez maior da legalidade, sobrelevando-se a importância das decisões judiciais, as quais funcionam como atos de enunciação, focos ejetores de normas jurídicas⁶ que, além de voltadas ao caso concreto, possuem eficácia geral e efeito vinculante – produz uma insegurança jurídica capaz de prejudicar sobremaneira os investimentos econômicos no Brasil.

Mas, ressalte-se não pretendermos sugerir que essas normas ejetadas pela Corte Suprema veiculem uma cominação tributária – seja de obrigação, seja de sanção – destituída de qualquer respaldo de legalidade, pois, conforme ensina Paulo de Barros Carvalho, o processo de construção normativa não dispensa a estrutura lógico-sintática da regra-matriz de incidência (seja por meio de uma norma geral e abstrata editada pelo Legislativo, seja através de uma norma de construção, norma geral e abstrata jurisdicionalmente criada), em nome da estrita legalidade tributária. Senão vejamos:

Modelo interessante para exibir esse aspecto do processo construtivo, principalmente pelo grande rigor que encerra, encontramos no direito tributário. A regra-matriz de incidência, como estrutura lógico-sintática, há de ser saturada com as significações do direito positivo. Entretanto, pela diretriz da legalidade, não podem ser utilizados outros enunciados, senão aqueles introduzidos por lei.⁷

Nesse cenário, inevitável o reconhecimento do poder político das decisões judiciais no contexto da indissociável relação entre Direito e Política. Fala-se, nesse sentido, no chamado fenômeno de politização do Direito.

Hans Kelsen, inclusive, ensina que a interpretação é, em última análise, um ato político.⁸

Aqui, reconhecemos a natureza dúplice na atuação do Supremo Tribunal Federal, o qual, além de funcionar como órgão de cúpula do Poder Judiciário, cuja atribuição é a pacificação definitiva e em última instância dos conflitos judicializados,

⁵ Cf. NEJAIM, Drayton. *Um tsunami tributário*. Disponível em <<http://www.revistanegociospe.com.br/materia/Um-tsunami-tributario>>. Acesso em: 25 abr. 2013.

⁶ Cf. MOUSSALÉM, Tárek. *As fontes do direito tributário*. 2ª ed. São Paulo, Noeses, 2006, p. 184.

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. cit.*, p. 125.

⁸ Cf. KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito* trad. João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1999, p. 249.

também possui a faceta de Corte Constitucional, traduzida numa função saneadora do sistema, o qual deve permanecer intangível e livre de vícios que lhe maculem a integridade, imprescindível para a manutenção do *status* de sistema, o que pressupõe a coerência e harmonia entre seus elementos constitutivos.⁹

Especificando o tema alvo desta investigação, dentro da ampla função de que se reveste o Supremo Tribunal Federal como responsável pela manutenção e controle da higidez do ordenamento jurídico-constitucional, limitaremos-nos à análise minuciosa de sua atuação no controle concreto de constitucionalidade, reveladora dessa dúplici natureza – de órgão de cúpula do Poder Judiciário e de Corte Constitucional –, culminando no desempenho do papel de legislador positivo, como foco ejetor de normas que, além de reger aquele caso concreto, acabam por irradiar efeitos sobre todo o sistema, abarcando todas as pessoas que se encontrem em situação com mesmo lastro fático-jurídico daquela já resolvida. Ou seja, evidencia-se a produção de uma norma que, embora construída em função de uma situação concretamente considerada, não se limita subjetivamente – *inter partes* –, mas possui, isto sim, eficácia geral, *erga omnes*, a “todos”¹⁰ direcionada, bem como efeito vinculante. É esse o fato principal a ser estudado.

⁹ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. cit.*, p. 67.

¹⁰ O vocábulo “todos” é utilizado de forma relativizada, concernindo a todos aqueles que se encontrem em situação de igualdade fático-jurídica.

2 ATUAL CONJUNTURA DAS QUESTÕES TRIBUTÁRIAS COM REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Não há como negar a importância desta investigação, considerando a grande relevância que se atribui ao julgamento das causas tributárias pelo Corte Suprema, em decorrência do enorme vulto de que se revestem essas causas, muitas vezes na escala dos bilhões de reais, com imediato impacto nos cofres públicos federais ou no bolso do contribuinte.

Disso resulta que a pauta de julgamentos com reflexo na economia do País quase sempre possui julgamento prioritário na Corte Suprema, os quais certamente versam sobre os principais temas de relevância tributária.

De acordo com pesquisas¹¹, no ano de 2013, cerca de 40% (quarenta por cento) dos casos de repercussão geral que chegaram ao Supremo Tribunal Federal eram de ordem tributária, isso porque, em razão de haver previsão constitucional sobre boa parte dos tributos e de as questões tributárias terem maior impacto coletivo, há grande facilidade para que tais causas sejam reconhecidas como de repercussão geral.

Desde o ano passado, são inúmeros os temas em relação aos quais já é reconhecida repercussão geral, algumas inclusive com julgamento já finalizado, tais como: inclusão do ICMS na base de cálculo da Cofins, cálculo do PIS e da Cofins pelo sistema não-cumulativo das prestadoras de serviço, ICMS sobre a base de cálculo do PIS e da Cofins cobrados na importação, cobrança de Cofins de instituições financeiras e seguradoras, inclusão do valor equivalente ao da CSLL na base de cálculo da CSLL e do IRPJ, incidência de contribuição previdenciária sobre verbas trabalhistas, incidência de contribuição previdenciária sobre serviços de cooperativas, incidência de ICMS sobre demanda contratada de energia elétrica, entre outros.

¹¹ Cf. VIEIRA, Victor. Julgamentos no STF - 40% dos casos de repercussão geral são da área tributária. Disponível em <<http://www.conjur.com.br/2013-abr-04/40-processos-repercussao-geral-stf-sao-materia-tributaria>>. Acessado em: 10 abr. 2013.

3 SISTEMA CONSTITUCIONAL-TRIBUTÁRIO

3.1 Norma jurídica como resultado da construção de sentido, como produto da atividade hermenêutica

A respeito da delimitação da noção de “norma jurídica”, Paulo de Barros Carvalho leciona:

Não sobeja repetir: para nós, as normas jurídicas são as significações que a leitura do texto desperta em nosso espírito e, nem sempre, coincidem com os artigos em que o legislador distribui a matéria no campo escrito da lei.¹²

Nesse sentido, a norma jurídica não se pode confundir com o texto expresso, ela não corresponde ao suporte físico, mas está contida na sua implicitude, eis que construída a partir da apreensão dos textos, considerado o contexto em que estão inseridos.

Tal afirmação se solidifica na medida em que se adota a estrutura triádica da norma, apresentado-a da seguinte forma: suporte físico, entendido como o conjunto dos textos do direito posto; o significado, representando a conduta do homem no extrato social; e a significação, como o processo pelo qual se constrói a norma, através de um estudo relacional do texto expresso em referência aos fatos e condutas juridicamente relevantes.

Assim, dando enfoque preponderante aos outros elementos constitutivos da norma jurídica que não o suporte físico consubstanciado no texto expresso, Barros Carvalho, mais adiante, aduz:

É exatamente na significação e no significado que se dá a construção hermenêutica do fato jurídico e onde centralizaremos todas as nossas atenções a fim de compor estudo semântico sobre a expressão “fato jurídico”.¹³

Isso porque o texto, apesar de sintaticamente suficiente, não é pleno de sentido, pois ele precisa da figura do receptor, o destinatário da mensagem, como elemento indispensável ao aperfeiçoamento do processo comunicacional. E este envolve não só o emissor e a mensagem, mas também o destinatário desta, que atuará na complementação

¹² CARVALHO, Paulo de Barros. *Entre a forma e o conteúdo na desconstituição dos negócios jurídicos simulados*. Revista Diálogo Jurídico, Salvador, n.º. 18, 2012. Disponível em: <<http://www.direitopublico.com.br>>. Acesso em: 02 de outubro de 2014.

¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. *O absurdo da interpretação econômica do “fato gerador”*. Direito e sua autonomia – o paradoxo da interdisciplinaridade. Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, v. 102, p. 447, São Paulo, junho/2007.

semântica dos signos, cujo processo de significação pressupõe alguém que lhe vá atribuir um significado.

Pode-se afirmar que a norma jurídica é o produto da atividade interpretativa, é a atribuição de sentido a uma disposição/enunciado do direito posto. O discurso produzido pelo legislador (em sentido amplo) é, todo ele, redutível a regras jurídicas.

Atribui-se à noção de norma jurídica um caráter dinâmico, no sentido de que, a cada atividade interpretativa, uma nova norma jurídica será construída, isto é, variará de acordo com cada sujeito que se coloque na posição de intérprete.

Com base nessa concepção de norma jurídica como construção de sentido pelo sujeito intérprete é que se considera, no presente trabalho, a atuação do Supremo Tribunal Federal como sujeito credenciado pelo sistema a construir o sentido normativo em último grau da jurisdição.

3.2 O Supremo Tribunal Federal como Protagonista na Construção da Norma Individual e Concreta

Pugnando pela correspondência entre a metalinguagem e a linguagem objeto, isto é, entre a linguagem descritiva e a linguagem deôntico-jurídico ou, ainda, entre as formulações teóricas e a realidade objeto, não há como negar que o Supremo Tribunal Federal, diante das lacunas do sistema, e enquanto julgador das causas tributárias em última instância, também se investe dos poderes de Corte Constitucional, já que, quando decide um caso concreto e atribui à linguagem prescritiva concretamente produzida efeitos gerais, acaba por construir uma norma que, vinculativamente, impõe uniformidade ao sistema.

Consideramos, assim, a conjugação dessa dupla roupagem, sob uma única atuação: Corte Constitucional - órgão jurisdicional.

Ainda que argumentos mais conservadores pugnem pela inarredável observância do postulado constitucional da Separação dos Poderes, não há como negar que a dogmática constitucional tributária vem criando institutos que possibilitam cada vez mais o fenômeno do ativismo judicial.

Seguindo essa moderna tendência que se constrói ao largo da clássica concepção acerca do controle de constitucionalidade, que prima por uma noção de rigorosa separação dos Poderes, Gilmar Ferreira Mendes entende que, considerando os

termos do art. 97 da Lei Maior, o qual estatui o incidente de inconstitucionalidade a ser submetido ao plenário, inclusive pela via difusa, a decisão do STF não se submete à limitação eficaz subjetiva, mas representa verdadeiro controle objetivo da norma, do que se conclui pela mitigação do instituto da Resolução do Senado.¹⁴

Isso porque o texto constitucional permite inferir que, quando a Corte Suprema submete ao plenário a apreciação da constitucionalidade da norma em face da Constituição, há um mecanismo de controle verdadeiramente objetivo da constitucionalidade da norma jurídica, pelo que se admite o mesmo regime jurídico próprio do controle concentrado, tal como a eficácia obrigatória da decisão.

Para corroborar essa eficácia vinculante das decisões emanadas do STF, registre-se que a Administração Fazendária – inclusive seus órgãos julgadores, tal como o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), na esfera federal –, vincula-se à decisão proferida pelo plenário do STF, a teor do art. 26-A do Decreto nº 70.235/72, introduzido pela Lei nº 11.941/2009:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

[...]

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal;

(g. n.)

O enunciado transcrito não diferencia se a eficácia vinculante da decisão dá-se apenas em controle concentrado, ou em controle difuso. A disposição dá-se no sentido, tão somente, de que a decisão seja proveniente do plenário da Corte Suprema.

O art. 62 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, inclusive, dispõe no mesmo sentido, *in verbis*:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido **declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal;** ou

(grifo nosso)

Na mesma linha, explicitando a vinculação do CARF à decisão do STF proferida na sistemática do art. 543-B, que institui o processamento da repercussão

¹⁴ Cf. MENDES, Gilmar Ferreira. *Novos aspectos do controle de constitucionalidade brasileiro*. In: *Direito Público*. Ano V, nº 27, 2009. p.32.

geral, preleciona o art. 62-A do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, *ipsis litteris*:

Art. 62-A. **As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.**
(grifos não originais).

Como dito, não sobejam dúvidas quanto à imprescindível observância dos julgados também no contencioso administrativo fiscal federal, pelo que se submetem os julgadores às decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal em caráter obrigatório.

Assim, a problemática do tema em apreço reside no reconhecimento dessa faceta dúplice, pela qual o STF, a fim de conferir uniformização ao Sistema Tributário Nacional, vai muito além da produção normativa com eficácia apenas individual e concreta: sempre pressupondo o esquema lógico-sintático da regra-matriz de incidência, legisla positivamente, com a edição de normas genérica e vinculativamente eficazes.

4 CONTROLE CONCRETO DE CONSTITUCIONALIDADE

4.1 A Supremacia da Constituição como fundamento maior do controle de constitucionalidade

O controle de constitucionalidade se justifica na exata medida em que se positivou o Princípio da Supremacia da Constituição, reputada esta a lei suprema do Estado, que dispõe acerca da estrutura e organização estatal. Segundo José Afonso da Silva, “a constituição se coloca no vértice do sistema jurídico do país, a que confere validade, e que todos os poderes estatais são legítimos na medida em que ela os reconheça e na proporção por ela distribuídos”.¹⁵

Falar em supremacia constitucional significa reconhecer a existência de uma lei suprema, localizada no ápice de um dado sistema jurídico, em relação à qual se impõe a intransigível necessidade de observância por todo e qualquer ato normativo ou administrativo, a ela inferior, que venha a ganhar concretude e materialização no mundo jurídico.

Nesse exato sentido, são elucidativas as palavras de José Afonso da Silva:

do princípio da supremacia da constituição resulta o da compatibilidade vertical das normas da ordenação jurídica de um país, no sentido de que as normas de grau inferior somente valerão se forem compatíveis com as normas de graus superior, que é a constituição. As que não forem compatíveis, serão inválidas, pois a incompatibilidade vertical resolve-se em favor das normas de grau mais elevado, que funcionam como fundamento de validade das inferiores.¹⁶

A existência dessa incompatibilidade vertical das normas inferiores com a Constituição, também conhecida como inconstitucionalidade, não pode perpetuar-se intacta, devendo ser prontamente expurgada do ordenamento, sob pena de menoscabar o sistema.

Assim, do reconhecimento da supremacia constitucional resulta a necessidade de se criarem mecanismos hábeis a garantir a integridade da Lei Maior, sob pena de a sua superioridade absoluta ser ineficaz.

¹⁵ SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 32ª ed. São Paulo, Malheiros, 2008, p. 45.

¹⁶ *Ibidem*, p. 47.

É aí que surge a técnica do controle de constitucionalidade, como importante instrumento na manutenção – ou restabelecimento, caso alguma ofensa já tenha acontecido – da higidez e integridade do sistema jurídico.

Tradicionalmente, a doutrina constitucional leciona que existem 03 (três) sistemas de controle de constitucionalidade: o político, o jurisdicional e o misto.

Segundo essa corrente, o controle político é realizado por órgãos de natureza política, como, p. ex., o próprio Poder Legislativo.

O controle jurisdicional, predominante nos Estados Unidos, *judicial review*, é aquele outorgado ao Poder Judiciário de declarar a inconstitucionalidade de leis e atos contrários à Constituição.

O controle misto é o que ocorre quando alguns tipos de leis se submetem ao controle político e outros ao controle jurisdicional, tal como ocorre na Suíça, “onde as leis federais ficam sob controle político da Assembleia Nacional, e as leis locais sob o controle jurisdicional”.¹⁷

Ressalte-se que essa divisão leva em consideração, como critério para diferenciação, o sujeito responsável pelo controle.

De acordo com essa tradicional corrente, o sistema brasileiro de controle de constitucionalidade é o jurisdicional, eis que desempenhado exclusivamente pelo STF, quando feito abstratamente, ou pelos demais órgãos do Poder Judiciário, quando realizado pela via difusa. O controle de constitucionalidade é, enfim, sempre desempenhado por um órgão do Poder Judiciário.

Neste estudo, tomamos por base essa clássica diferenciação, porém extrapolando de seus termos originais, haja vista podermos afirmar que a investigação científica a ser aqui desenvolvida propõe, para se distinguir um controle de constitucionalidade como político ou jurisdicional, não se adotar como critério esse elemento subjetivo, já que o órgão responsável pelo controle é único. A diferenciação que não se há como negar é a dúlice natureza do Supremo Tribunal Federal, o qual ora possui a feição de órgão político, considerada a sua faceta de Corte Constitucional, saneadora do sistema (tranquilamente aceita no controle abstrato de constitucionalidade), ora jurisdicional, quando atua como órgão de cúpula do Poder Judiciário, competente para decidir os conflitos judiciais em caráter definitivo, em última instância.

¹⁷ *Ibidem*, p. 49.

Assim, diferentemente da corrente tradicional, propõe-se não um critério subjetivo, eis que um único órgão realiza os dois tipos de controle, mas sim um critério objetivo, que leva em consideração a natureza do próprio ato de controle, em si considerado, atribuindo grande relevância ao objeto, em detrimento do sujeito.

Pretendemos uma construção teórica que esteja em acordo com a realidade investigada. Isso porque a teoria deve explicar a prática, sob pena de ser falha a própria teoria, jamais a prática.

Nesse sentido, lapidar é a lição de Lourival Vilanova, para o qual a consistência de uma teoria “depende da correspondência entre a construção formal e a base objetiva sobre a qual tem assento essa construção”.¹⁸

Da mesma forma, ensina José de Souto Maior Borges:

a categoria formal somente será teoricamente legítima e idônea na medida em que os testes de sua transposição para uma ordem jurídica peculiar lhe revelem aptidão para solucionar problemas de interpretação do direito positivo.¹⁹

Diante disso, considerando a exclusividade de um órgão jurisdicional no exercício do controle de constitucionalidade no direito brasileiro, entendemos insuficiente a adoção de uma classificação subjetiva. Reputamos ser mais plausível, para tal fim classificatório, a observância da natureza dúplice desse órgão (já que exclusivamente judiciário).

Enquanto órgão de cúpula do Poder Judiciário, evidencia-se sua natureza eminentemente jurisdicional, cuja atuação consiste na pacificação dos conflitos judicializados, aplicando o direito mais adequado ao caso. Nesse caso, registre-se a produção de uma norma individual e concreta, apta a pacificar o conflito a que se destina. É, portanto, um “controle judicial de constitucionalidade”.

De outro lado, há também a sua natureza de Corte Constitucional, pela qual o STF possui uma atuação voltada ao dever de manter harmonioso o ordenamento jurídico, notadamente a partir de seu fundamento maior de validade, a Constituição. Fala-se, assim, numa função saneadora do sistema jurídico vigente. Essa característica se perfaz preponderante no desempenho do controle abstrato de constitucionalidade. Trata-se de um “controle político de constitucionalidade”.

Os efeitos da atuação do Supremo Tribunal Federal, enquanto Corte Constitucional precipuamente considerada (controle abstrato), acaba por se assemelhar

¹⁸ VILANOVA, Lourival. *O problema do objeto da Teoria Geral do Estado*, p. 83.

¹⁹ BORGES, José Souto Maior. *Obrigações tributárias*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 35.

àqueles que decorrem do exercício da atribuição típica do Poder Legislativo, só que “negativamente” considerada.

No caso do Poder Legislativo, fala-se em uma atuação legislativa positiva, no sentido de que se inova o ordenamento. Do processo legislativo resulta a elaboração de um veículo introdutor de norma, assim entendidas as disposições constitucionais do texto expresso, os enunciados-enunciados constitucionais, produtos de um formal e rigoroso processo legislativo.

De outro lado, o Supremo Tribunal Federal, por essa faceta precípua de Corte Constitucional, tem o dever de zelar pela integridade da ordem jurídica vigente e, por conseguinte, possui a função de “saneador do sistema”, a qual tradicionalmente se considera exercida por meio das ações diretas de controle de constitucionalidade.

Em se ajuizando a Ação Direta de Inconstitucionalidade, a Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão e a Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental, a manifestação do STF terá como produto o reconhecimento de uma inconstitucionalidade, seja de um ato normativo, expresso ou não, seja de um ato administrativo, ou mesmo uma omissão do Poder Público. Em qualquer desses casos (salvo na ADI por omissão), fala-se na função de “legislador negativo”, de que se reveste a Corte Suprema, através da qual se atua diretamente sobre a própria produção legislativa ou administrativa, caso em que “se retira a norma do sistema” (por isso, legislador negativo), em razão do reconhecimento da ausência de pertinência daquela para com este.

Além disso, apenas para registrar, o controle abstrato de constitucionalidade também admite a Ação Declaratória de Constitucionalidade, cujo resultado será a afirmação da presunção de constitucionalidade de que se reveste toda e qualquer norma que ingressa no ordenamento, só sendo considerada inválida, a partir de uma declaração competente, formal, positiva e expressa nesse sentido.

Ou seja, a função legislativa é desempenhada tanto pelo Poder Legislativo (legislador positivo), como pelo Judiciário (por meio do controle abstrato de constitucionalidade, em que atua como legislador negativo). Essa é a tradicional lição constitucional acerca do controle abstrato de constitucionalidade no direito brasileiro.

Aqui, não se ignora o trabalho de Robson Maia Lins, intitulado “Controle de constitucionalidade das normas tributárias”, cujo enfoque recai sobre o controle abstrato de constitucionalidade. Segundo o autor, por meio dessa atuação, evidencia-se uma

atividade tipicamente legislativa do Supremo Tribunal Federal, o qual legisla positivamente, com a produção de uma norma cuja eficácia consiste em afastar, p. ex., a vigência de outra norma, quando se reputa ausente a aptidão para produzir efeitos dentro do sistema, pelo que é inquinada de inconstitucional.

Neste trabalho, procura-se atribuir relevância à atuação de legislador positivo ao STF, quando do desempenho do controle concreto de constitucionalidade.

Seguindo a mesma linha de raciocínio emanada de Robson Maia Lins, mas em sentido diametralmente oposto, podemos asseverar que o enfoque deste trabalho recairá sobre o controle concreto de constitucionalidade, com corte metodológico em que apenas circunstancialmente tratamos do controle abstrato de constitucionalidade.²⁰

Segundo Lins:

o Judiciário é “legislador”, no sentido de órgão produtor de normas jurídicas; e mais, é legislador positivo, visto que, ao retirar ou mutilar algum(uns) dos critérios da RMIT, constituindo a inconstitucionalidade, o faz injetando no sistema norma jurídica. [...] Enfim, é linguagem prescritiva agindo sobre outra linguagem; é norma desconstituindo norma.²¹

Embora esse entendimento seja esboçado em relação ao controle abstrato de constitucionalidade, nós o adotamos como igualmente pertinente e aplicável ao controle de constitucionalidade concretamente exercido.

4.2 Abstrativização do controle concreto de constitucionalidade

Seguindo uma perspectiva uniformizadora do Sistema Tributário Nacional, fala-se na tendência de abstrativização do controle concreto de constitucionalidade, no sentido de que uma decisão prolatada no bojo de um processo, embora deva ser, de regra, dotada de uma eficácia subjetivamente limitada, apenas direcionada às partes integrantes da lide, está cada vez mais sendo generalizada, passando a possuir aplicabilidade vinculada tanto pelos demais órgãos do Judiciário (repercussão geral), como pelos órgãos da Administração Pública (resolução do Senado), para todos aqueles contribuintes que se enquadrem naquela situação jurídica paradigma.

A generalização das decisões do Supremo Tribunal Federal é pacífica e positivada através do instrumento da repercussão geral, do que resulta a produção de

²⁰ LINS, Robson Maia. *Controle de Constitucionalidade da Norma Tributária – Decadência e Prescrição*. São Paulo: Quartier latin, 2005, p. 33.

²¹ *Ibidem*, p. 38.

uma norma concreta, mas geral, possuindo eficácia vinculante para todos os órgãos integrantes do Poder Judiciário. Além disso, há que se falar na resolução do Senado, como importante ferramenta para dotar de generalidade e vinculatividade não só para o Poder Judiciário, mas também para todos os órgãos da Administração Pública.

Considerando que, na pacificação de um caso concreto, o STF se investe concomitantemente dos poderes de órgão jurisdicional e de Corte Constitucional, admite-se que essa norma concreta possua eficácia geral e a ela se estenda efeito vinculante, como decorrência do fenômeno da objetivização do controle de constitucionalidade exercido *in concreto*, restando evidenciada a função, de acordo com a concepção por nós adotada, de legislador positivo ao Tribunal Supremo.

Podem-se considerar, assim, no bojo do controle concreto de constitucionalidade, dois lados de uma mesma moeda: o Supremo Tribunal Federal atuante como Corte Constitucional e como órgão jurisdicional de cúpula. Na grande maioria dos casos, não é possível fazer um corte límpido na atuação da Corte Maior. Não é possível fazer uma separação nítida e clara sobre essa dúplici natureza. Em muitas situações, na verdade, essa dupla faceta se manifesta de forma concomitante, sem qualquer distinção na linguagem fático-material (cronológica, *i. e.*), mas apenas sendo uma diferenciação de ordem lógica, epistemológica.

O controle de constitucionalidade, além de decorrer da necessidade de irrefutável observância ao postulado da Supremacia da Constituição, é resultado da composição sistemática dos elementos integrantes do ordenamento jurídico, pois, diante das constantes movimentações nas relações interpessoais, ele deve ser incessantemente alterado, a fim de a elas se adaptar e, assim, não incorrer em contradição (antinomia) ou em nenhum sentido deôntico, sendo incapaz de reger qualquer situação (anomia).

A Corte Constitucional atua como fonte ejetora de norma jurídica impessoal no sistema, uma vez que age na enunciação de uma prescrição normativa com eficácia geral e concreta, construída não necessariamente a partir de um dado texto prescritivo expresso, mas, muitas vezes, de forma autônoma, retirando seu fundamento de validade diretamente da Constituição, a partir de normas principiológicas e dos valores inerentes ao Estado de Direito. É o chamado processo de positivação do direito ou percurso gerador de sentido²².

²² CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*, p. 184.

Registre-se ser esse processo de positivação essencialmente dialético, pois, considerando a sistematicidade do direito posto, ele envolve uma série de enunciações prescritivas, de diversas hierarquias, pelas quais percorre o hermeneuta, que permeia a linguagem prescritiva das normas jurídicas, bem como a linguagem da realidade social, percorrendo de uma à outra, num verdadeiro processo dialético.

4.3 Direito como sistema jurídico

Sobre essa visão sistemática do direito, Hans Kelsen explica que o sistema jurídico pode ser encarado tanto do ponto de vista estático, como do dinâmico.²³

Pelo prisma estático, o sistema jurídico aparece constituído de normas hierarquicamente organizadas. De acordo com a perspectiva dinâmica, o sistema jurídico se compõe de uma multiplicidade de “atos normativos”, isto é, de aplicação da norma hierarquicamente superior e criação da norma hierarquicamente inferior.²⁴

Em relação a essa perspectiva dicotômica do sistema jurídico, qual seja estático-dinâmico, Paulo de Barros Carvalho fala num processo de “derivação e positivação” do direito: derivação no sentido de interpretação, articulação do direito em seu aspecto estático; e positivação, como continuidade daquela, consistente na ponência de normas, considerando o sistema em sua feição dinâmica.²⁵

E, no que concerne ao direito sistematicamente considerado, Norberto Bobbio ensina ser ele não um sistema completo, mas completável, no sentido de que, quando analisado estaticamente, apresenta lacunas; mas, de outro lado, observado em sua faceta dinâmica, ele se mostra completável, isto é, diante das situações concretas, em que não se encontrem enunciados prescritivos expressos para aquele determinado caso, o órgão julgador pode produzir uma norma apta a regê-lo, evidenciando que o direito pode “completar-se”.²⁶

A lacuna observa-se apenas na cadeia de positivação, mas não se perfaz no sistema jurídico dinamicamente considerado.

²³ Cf. BOBBIO, Norberto. *Teoria da norma jurídica*. São Paulo, Edipro, 2011, p. 80.

²⁴ Cf. GUASTINI, Riccardo. *Das fontes às normas*. Trad. Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 217.

²⁵ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros Carvalho. Disponível em <<http://www.cartaforense.com.br/conteudo/entrevistas/derivacao-e-positivacao-no-direito-tributario/9501>>. Acesso em 12 abr. 2013.

²⁶ Cf. BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. 10. Ed. Brasília, Editora Universidade de Brasília, 1999, p. 119.

Assim, percebe-se que o Judiciário legisla, produz normas jurídicas para reger uma determinada situação concreta.

Tal atribuição é legítima porque, segundo a linha aqui adotada, no sistema jurídico inexistem normas jurídicas preconcebidas, mas apenas os enunciados, como pressupostos para a construção e produção normativa. Isso porque se considera o ordenamento jurídico como uma pluralidade finita, mas indeterminável de preceitos.

Apesar de a regra geral, na pacificação judicial de um determinado caso, ser a criação apenas da norma individual e concreta, os juízes podem também criar a norma geral e abstrata que servirá de fundamento àquela, acaso a norma impessoal inexistia como enunciado prescritivo hipotético no ordenamento jurídico.

A esse respeito, inclusive, cite-se a lição de Loruival Vilanova, no sentido de que, inexistindo a regra geral e abstrata, autoriza-se o juiz a criar “normas de construção”, hábeis a fundamentar a norma concretamente criada para reger o caso individual. A norma de construção funciona como fundamento de validade para a norma individual e concreta. Ambas são jurisdicionalmente criadas.²⁷

Percebe-se, assim, ser a atividade judicial eminentemente interpretativa: interpretação como processo e produto. Processo de conhecimento que culmina numa norma jurídica a ser aplicada a determinada situação. A interpretação envolve o conhecimento, produção/construção e aplicação de normas jurídicas.

Conhece-se a norma jurídica abstrata, para se produzir e, ao fim, aplicar-se a norma individual e concreta.

Não há grande descoberta em se reconhecer o caráter legislativo na atividade judicial, fenômeno esse que vem ganhando projeção cada vez maior, notadamente na será jurídica tributária, conforme abaixo demonstrado.

²⁷ Cf. VILANOVA. Loruival. *As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo*. 2 ed. São Paulo: Max Limonad, p. 165, 1997.

5 CONTROLE CONCRETO DE CONSTITUCIONALIDADE DA NORMA TRIBUTÁRIA (Exclusão de ICMS na base de cálculo de PIS e COFINS-Importação – Recurso Extraordinário (RE) nº 559937)

Considerando a função do Supremo Tribunal Federal de mantenedor da integridade da ordem jurídica constitucional-tributária, uma verdadeira objetivização do controle concreto de constitucionalidade vem se sedimentando.

E é o que se tem observado na pragmática tributária diante da Corte Suprema, conforme análise crítico-descritiva da situação concreta refletida no caso da “Exclusão de ICMS na base de cálculo de PIS e COFINS-Importação – Recurso Extraordinário (RE) n.º 559937”, o que abaixo demonstrado.

O Sistema Tributário Nacional é baseado num regramento constitucional fortemente principiológico, em que se constata verdadeiros limites objetivos²⁸ à atuação do Poder Público quando se desincumbe de suas atribuições instituidoras, fiscalizadoras e arrecadatórias de tributos.

A composição da regra-matriz de incidência tributária deve guardar absoluta sintonia com o suporte fático, a partir da mensuração exclusivamente daquele evento econômico apto a sofrer a incidência da norma tributária. É repudiado e inquinado de inconstitucional qualquer ato que extrapole o critério material constante da linguagem conotativa da hipótese tributária, na medida em que representa invasão à esfera patrimonial do contribuinte, o qual se encontra em nítida posição de vulnerabilidade e hipossuficiência econômica perante a Administração Pública, o que é agravado pela supremacia do interesse público sobre o particular.

Sob essa perspectiva, todo o aparato legislativo tributário se destina, mais do que à tipificação material das condutas dos contribuintes, à rigorosa normatização da atuação instituidora de obrigações tributárias, eis que, concernindo ao desempenho daquelas funções voltadas à consecução de seus interesses patrimoniais, veicula invasão à propriedade privada, constitucionalmente protegida.

Assim, imperativa se faz a construção de uma linguagem deôntico-jurídica que, baseando-se numa relação implicacional entre a linguagem conotativa da hipótese tributária e a linguagem denotativa do fato jurídico tributário, possua uma estrutura lógico-sintática que esteja rigorosamente circunscrita à linguagem social constitucionalmente apta a sofrer a incidência pretendida.

²⁸ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Isonções tributárias do IPI, em face do princípio da não-cumulatividade*. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, n.º 33, p. 156.

Nesse cenário, pode-se falar no instituto da base de cálculo, que funciona como aspecto adjetivo do fato gerador da obrigação tributária, constituindo um fator imprescindível para a fisionomia de qualquer tributo. A base de cálculo é instituída na consequência da regra-matriz tributária, destinada a dimensionar a intensidade do fato jurídico, de maneira a determinar o valor da prestação pecuniária.

Ocorre que, na prática legislativa, editam-se normas desvirtuadoras da natureza jurídica dos institutos tributários, criando-se regras-matrizes de incidência tributária flagrantemente inconstitucionais, cujas bases de cálculos não medem as proporções reais do fato, nem compõem a específica determinação da dívida, acabando por infirmar o verdadeiro critério material da hipótese tributária.²⁹

Foi o que aconteceu, p. ex., com a inclusão do ICMS na base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS, na importação de bens, o que foi julgado inconstitucional pelo STF por meio do RE n.º 559937, com repercussão geral reconhecida, ao argumento de que não foi observada a Constituição da República, em razão da qual se estabeleceu como base de cálculo das referidas contribuições apenas o valor aduaneiro (o valor da mercadoria ou serviço, excluído o ICMS), conforme definido no Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras (GATT).

Percebe-se que o intuito arrecadador do Fisco se sobrepõe à noção de justiça fiscal, como se observa na criação de bases de cálculo assustadoramente complexas, com tributos servindo de base para cômputo de outro tributo, quando nenhuma legitimação constitucional existia.

A partir das premissas traçadas no presente trabalho, pode-se afirmar que a decisão acima analisada é dotada de eficácia geral e eficácia vinculante, porque prolatada com repercussão geral, devendo ser aplicada pelas demais instâncias inferiores do Poder Judiciário, sob pena de cassação ou reforma pelo Poder Judiciário.

Igualmente, o tribunal administrativo federal também deve acolher e aplicar essa *ratio decidendi*, sob pena de, em descumprindo o próprio regimento interno, os seus julgadores incorrerem em infração funcional e, por conseguinte, perderem seu mandato, nos termos do art. 45, do Regimento Interno do CARF. Além disso, deve-se ressaltar que diversas fazendas estaduais e municipais já estão reproduzindo essa mesma disposição que já existe na esfera federal, de maneira que a decisão do Supremo

²⁹ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 24ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 403.

Tribunal Federal decorrente do controle concreto de constitucionalidade deverá ser observada de forma vinculante.

A análise feita acima teve por pressuposto básico a regra-matriz de incidência tributária, a qual corresponde à decomposição analítica da norma jurídica, através da qual se estudam os seus elementos sintaticamente considerados, chegando-se à divisão entre o antecedente e o conseqüente normativos.

E, a partir dessa divisão esquematicamente representável, facilita-se o trabalho de cognição, apreensão e interpretação do direito positivo, a fim de se construir a norma jurídica que seja dotada da linguagem prescritiva mais adequada e hábil a incidir sobre a linguagem social observada em dado contexto.

A importância da teoria da regra-matriz de incidência, então, reside na sua função de disciplinar lógico e semanticamente a cognição do jurista que se propõe à atividade hermenêutica, pois, decompondo analiticamente a norma jurídica em antecedente e em conseqüente, permite-se ao sujeito cognoscente, após identificar o fato jurídico apto a sofrer a incidência da norma, desenhar os contornos semânticos da norma jurídica, a fim de delimitar com exatidão a prescrição do conseqüente, de cunho nitidamente relacional, tudo isso em consonância com os valores subjacentes ao sistema, sem se desconsiderar a sua existência globalmente considerada, em nítido exercício da louvável e glorificada interpretação sistemática.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

De tudo o quanto se expôs, é possível ponderar que, na composição desta investigação científica, nosso discurso baseou-se na análise dessa atuação do STF como legislador positivo ou, na linguagem de Tárek Moussalem, fonte ejetora de normas no sistema, em razão do controle concreto de constitucionalidade, criando regra que possui eficácia genérica e efeito vinculante, resolvendo não apenas um caso específico, mas sim irradiando impactos sobre toda a sociedade, com a norma introduzida devendo ser aplicada para todas aquelas situações que possuam o mesmo lastro fático-jurídico.

É por essa nova roupagem que tem corriqueiramente atuado o STF, o que vem causando grande celeuma, em razão da força do postulado constitucional da Separação dos Poderes, cada vez mais mitigado.

No julgamento das grandes causas tributárias, afigura-se nítida e indubitável a presença avassaladora de efeitos extrajurídicos, cuja inobservância poderia menoscabar o sistema jurídico tributário. Por tal motivo, imperativo o reconhecimento do forte caráter político nas decisões do STF, as quais não podem desconsiderar, em hipótese alguma, tais efeitos, muitas vezes nefastos à ordem jurídica globalmente considerada.

Esse movimento do ativismo judicial, embora seja por muitos repudiado, é reputado de notável importância para quem considera a completabilidade uma característica inerente e inafastável do direito, sistematicamente considerado, pois funciona como importante ferramenta na incessante busca pela plena concretização do ordenamento jurídico frente a celeridade na mutação das relações interpessoais.

A conclusão pela necessidade desse ativismo judicial, pois, afigura-se legítima, ainda que deva ser utilizado com prudência e temperamento. Decorre da conjugação do reconhecimento da completabilidade do direito sistematicamente considerado – autopoieticamente constituído, mas politicamente influenciado em sua pragmática –, com a ideia de que o objeto da fenomenologia da incidência normativa é essencialmente cultural.

Disso resulta que o sistema jurídico, deve, a todo custo, estar livre de qualquer tendência de engessamento, para que não seja omissivo, nem contraditório, na regulação de um dado caso, a fim de fazer valer a supremacia e onipresença do diploma constitucional tributário.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- BOBBIO, Norberto. *Teoria da norma jurídica*. São Paulo, Edipro, 2011.
- _____. *Teoria do ordenamento jurídico*. 10. Ed. Brasília, Editora Universidade de Brasília, 1999.
- BORGES, Souto Maior. *Obrigação tributária*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999.
- CARVALHO, Paulo de Barros *Curso de direito tributário*. São Paulo, Saraiva, 2012.
- _____. *Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo, Noeses, 2011.
- _____. *Fundamentos jurídicos da incidência*. São Paulo, Saraiva, 2012.
- _____. *Isenções tributárias do IPI, em face do princípio da não-cumulatividade*. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, n.º 33.
- GUASTINI, Riccardo. *Das fontes às Normas*, Trad. Edson Bini. São Paulo, Quartier Latin, 2005.
- KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Trad. João Baptista Machado. Lisboa, Arménio Amado Ed., 1984.
- LINS, Robson Maia. *Controle de Constitucionalidade da Norma Tributária*. São Paulo, Quartier Latin, 2004.
- MENDES, Gilmar Ferreira. *Novos aspectos do controle de constitucionalidade brasileiro*. In: *Direito Público*. Ano V, nº 27, 2009.
- MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Fontes do direito tribuário*. São Paulo, Noeses, 2006.
- SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. São Paulo, Malheiros, 2007.
- TEUBNER, Gunther. *O direito como sistema autopoietico*. Lisboa, Fundação Calouste Gulbenkian, 1989.
- VILANOVA, Lourival. *As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo*. 2 ed. São Paulo: Max Limonad, p. 165, 1997.

_____. *O problema do objeto da Teoria Geral do Estado*. 1983.

<http://www.revistanegociospe.com.br/materia/um-tsunami-tributario>

<http://www.conjur.com.br/2013-abr-04/40-processos-repercussao-geral-stf-sao-materia-tributaria>

<http://www.cartaforense.com.br/conteudo/entrevistas/derivacao-e-positivacao-no-direito-tributario/9501>

http://www.direitopublico.com.br/revistas/13192509/forma_conteudo_desconst_negocio_juridico_pbc.pdf