

DIREITOS FUNDAMENTAIS TRIBUTÁRIOS: EM BUSCA DOS FUNDAMENTOS DA SUA FUNDAMENTALIDADE

José Roberto Vieira¹

Maurício Dalri Timm do Valle²

Sumário: 1. As Parábolas – 2. Uma Parábola: Sobre a Prioridade das Coisas – 3. Direitos Fundamentais Tributários – 4. Seleção de Princípios – 5. Princípio da Segurança Jurídica: 5.1 Princípio da Legalidade; 5.2 Princípio da Irretroatividade; 5.3 Princípio da Anterioridade – 6. Justiça: 6.1 Princípio da Igualdade; 6.2 Princípio da Capacidade Contributiva; 6.3 Princípio do Mínimo Existencial; 6.4 Princípio da Vedação ao Efeito de Confisco – 7. Valores Jurídicos Fundamentais: 7.1 Valores; 7.2 Justiça e Segurança Jurídica – 8. Fundamentos da Fundamentalidade – Referências.

1. Professor de Direito Tributário da Universidade Federal do Paraná – UFPR e do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET (graduação, especialização, mestrado e doutorado); Mestre e Doutor em Direito do Estado – Direito Tributário (PUC/SP); Estudos pós-graduados no *Instituto de Estudios Fiscales* (Madri, Espanha); Ex-Membro Julgador do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, atual CARF (Brasília, DF); Ex-Auditor da Receita Federal (Curitiba, PR); Parecerista.

2. Professor de Direito Tributário da Universidade Católica de Brasília – UCB e do Centro Universitário Curitiba – UniCuritiba; Coordenador do Mestrado em Direito da Universidade Católica de Brasília – UCB; Mestre e Doutor em Direito do Estado (UFPR); Ex-assessor de Ministro do Supremo Tribunal Federal – STF; Membro Julgador do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF; Advogado Licenciado.

“Voltemos os olhos para os primeiros princípios. O arquiteto, ao construir um prédio, mais se deve preocupar com a solidez dos alicerces que com as cores vistosas das paredes”

(OSWALDO ARANHA BANDEIRA DE MELLO)³

“A fundamentalidade dos Direitos Fundamentais é jurídica. Pelo que o seu fundamento... tem de buscar-se... num valor que, embora tenha no Direito uma importante palavra a dizer, o transcenda”

(PAULO FERREIRA DA CUNHA)⁴

1. AS PARÁBOLAS

Se quisermos começar pela identificação do gênero da parábola, não podemos ignorar que o tema dos “**gêneros literários**”, como ensina MASSAUD MOISÉS, o antigo professor de Literatura da USP, é, mais do que “...uma questão controversa”, um problema “*Dos mais complexos da nomenclatura literária...*”⁵

Não obstante a tradicional e majoritária divisão tríplice dos gêneros em épico, dramático e lírico, que data já do século XVIII⁶; preferimos a boa companhia de MASSAUD MOISÉS, para quem “...somente há **dois gêneros: a ‘poesia’ e a ‘prosa’**”⁷. Inexistem, porém, gêneros absolutamente puros. A classificação adotada é

3. *A Teoria das Constituições Rígidas*, p. 10.

4. *Dos Fundamentos dos Direitos Fundamentais*, in *Res Publica: Ensaaios Constitucionais*, p. 38.

5. *A Criação Literária: Poesia*, p. 45; *Dicionário de Termos Literários*, p. 196.

6. OLEGÁRIO PAZ e ANTÔNIO MONIZ, os especialistas lusitanos, atribuem essa divisão a GOETHE, o poeta e pensador alemão – *Dicionário Breve de Termos Literários*, p. 99. Confirmam-na: M. MOISÉS, *Dicionário de Termos...*, p. 202; e ANGÉLICA SOARES, *Gêneros Literários*, p. 8.

7. Tais “...gêneros seriam a expressão, a estrutura, de dois modos fundamentais de ver o mundo: o voltado para fora – a prosa, e o voltado para dentro – a poesia” – *A Criação...*, *op. cit.*, p. 69. Em termos de subdivisão, a poesia seria constituída por duas espécies: a lírica e a épica; e a prosa, por três: o conto, a novela e o romance – *Ibidem*, p. 69-71; *Dicionário de Termos...*, *op. cit.*, p. 202-203.

ampla e aberta⁸. Daí as chamadas **manifestações híbridas**, como o teatro, o jornalismo, o ensaio, a crônica, a biografia *etc.*

É exatamente o caso das fábulas, dos apólogos e **das parábolas**, formas literárias híbridas, que se incluem entre as manifestações utilitárias ou militantes, pelo seu acento ético⁹. Para alguns especialistas, a distinção entre essas narrativas, todas curtas e marcadas pelo conteúdo moral, residiria nas **personagens**: quando protagonizada por objetos inanimados, seria o apólogo; quando por animais irracionais, seria a fábula; e quando por **seres humanos**, seria a **parábola**, que exhibe especial identidade com o espírito bíblico¹⁰.

2. UMA PARÁBOLA: SOBRE A PRIORIDADE DAS COISAS

Um mestre foi questionado por seu discípulo sobre a real importância das coisas. Em vez de responder-lhe a pergunta, pediu que o discípulo pegasse um vaso de boca larga e colocasse algumas pedras grandes dentro dele.

Assim feito, o mestre perguntou ao discípulo:

– O vaso está cheio ?

– Sim – respondeu o discípulo.

Então o mestre pediu ao discípulo que colocasse um monte de pedras pequenas dentro do vaso.

– E agora, está cheio ?

– Sim.

8. Seu próprio autor reconhece: “...a nossa proposta de classificação dos gêneros deve ser lida na horizontal, na vertical e na diagonal, admitindo toda sorte de associação” – *A Criação...*, *op. cit.*, p. 71.

9. M. MOISÉS, *A Criação Literária: Prosa II*, p. 153-154.

10. M. MOISÉS, *Dicionário de Termos...*, *op. cit.*, p. 34 e 337. Como a parábola também se refere à curva de um projétil, FREI BETTO – Carlos Alberto Libânio Christo, o escritor e frade dominicano, explica assim as parábolas bíblicas: “...Jesus ‘arremessava’ suas parábolas, não em linha reta, como quem quer impor uma opinião, e sim ‘em curva’, como quem pretende provocar no interlocutor reflexão e senso crítico” – *Parábolas de Jesus: Ética e Valores Universais*, p. 12.

Novamente, o mestre pediu ao discípulo que colocasse areia dentro do vaso.

– E agora, está cheio ?

– Sim.

Então o mestre pediu que fosse colocada água dentro do vaso.

Neste ponto, o discípulo prontamente disse:

– Entendi, mestre. A real importância das coisas está na forma como as armazenamos.

O mestre respondeu:

– Não. O vaso só pode ser cheio desta forma porque as grandes coisas foram colocadas primeiro, depois as menores, e assim por diante. Assim também é a vida. Priorize sua vida com as coisas que realmente são grandes e importantes, como sua família, seus amigos e seu desenvolvimento pessoal e profissional; depois priorize as menores. Se você tivesse começado a encher o vaso com as pedras pequenas, as pedras grandes jamais caberiam nele. Assim também, se você se ocupar apenas com as coisas pequenas, as grandes não terão espaço (adaptamos)¹¹.

3. DIREITOS FUNDAMENTAIS TRIBUTÁRIOS

Assim como na parábola, também no Direito Tributário é mister estabelecer prioridades. Significa dizer que, no estudo do sistema tributário, há que atentar, primeiro, para o subsistema constitucional; e dentro deste, conceder atenção, antes, aos mais relevantes princípios constitucionais tributários, que compõem a galeria dos **direitos fundamentais tributários**. **Esses direitos** são as “coisas grandes” da Tributação, que, tal como na parábola e na vida, devem ter a primazia do nosso tento e cuidado.

A expressão “**direitos fundamentais**”, preferida da doutrina germânica (“*Grundrechte*”), veio à luz na França, em 1770, como fruto do movimento político e cultural que

11. ALEXANDRE RANGEL, *As Mais Belas Parábolas de Todos os Tempos*, v. 1, p. 246-247.

deflagrou a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789 (ANTONIO-ENRIQUE PÉREZ LUÑO¹²); correspondendo razoavelmente a outras expressões – direitos naturais, direitos humanos, direitos individuais, direitos civis ou liberdades públicas – que RICARDO LOBO TORRES aponta como sinônimas¹³.

Numa primeira dimensão, jusnaturalista, aqui plenamente identificados com os direitos humanos, os direitos fundamentais correspondem àqueles válidos para todos os homens, de todos os povos, em todos os tempos. Já numa segunda dimensão, juspositivista, “...os direitos fundamentais são-no, enquanto tais, na medida em que encontram reconhecimento nas constituições...” – JOSÉ JOAQUIM GOMES CANOTILHO¹⁴. Em outras palavras, “Una vez que los derechos humanos, o mejor dicho, determinados derechos humanos, se positivizan, adquiriendo categoría de verdaderos derechos protegidos procesalmente, pasan a ser ‘derechos fundamentales’ en un determinado ordenamiento jurídico”, explica analiticamente GREGORIO ROBLES, para depois proceder à síntese adequada: “**Los derechos fundamentales vienen determinados positivamente. Son derechos humanos positivizados...**” (grifamos)¹⁵. No mesmo sentido a doutrina nacional – FÁBIO KONDER COMPARATO e ANA MARIA D’ÁVILA LOPES, entre outros¹⁶ – e internacional – ROBERT ALEXY, por exemplo¹⁷.

12. Derechos Humanos, Estado de Derecho y Constitución, p. 30-31. No mesmo sentido, entre nós: ANA MARIA D’ÁVILA LOPES, *Os Direitos Fundamentais como Limites ao Poder de Legislar*, p. 35; e ALBERTO NOGUEIRA, *A Reconstrução dos Direitos Humanos da Tributação*, p. 33.

13. *Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia*, p. 9-11. À expressão “direitos humanos”, PAULO FERREIRA DA CUNHA prefere “direitos fundamentais”, pelo seu maior rigor e precisão jurídica – Dos Fundamentos..., *op. cit.*, p. 37 e 41.

14. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, p. 375-376 e 391.

15. Los Derechos Fundamentales y la Ética en la Sociedad Actual, p. 20.

16. F. K. COMPARATO, *A Afirmação Histórica dos Direitos Humanos*, p. 56 e 59; A. M. D. LOPES, *Os Direitos...*, *op. cit.*, p. 36.

17. *Teoría de los Derechos Fundamentales*, p. 21.

Daí a **historicidade** dos direitos fundamentais, sublinhada por NORBERTO BOBBIO: “...sempre defendi... que os direitos do homem, por mais fundamentais que sejam, são direitos históricos, ou seja, nascidos em certas circunstâncias, caracterizadas por lutas em defesa de novas liberdades contra velhos poderes, e nascidos de modo gradual, não todos de uma vez e nem de uma vez por todas”¹⁸. Historicidade igualmente enfatizada, entre nós, por JOSÉ AFONSO DA SILVA, que a elege como primeira das características dos direitos fundamentais, repelindo, assim, a visão jusnaturalista bem como o absolutismo, a universalidade e a imutabilidade que esses direitos exibem desse ponto de vista¹⁹.

E a historicidade que, em nenhum momento, desmerece ou macula a sua **fundamentalidade**, pois, como leciona CARLOS SANTIAGO NINO, o filósofo portenho, “...ellos versan sobre bienes de fundamental importancia... bienes que son normalmente de importancia primordial”²⁰. Percepção há muito assumida pelos nossos constitucionalistas, desde JOSÉ ANTÔNIO PIMENTA BUENO, o Marquês de São Vicente, esse grande jurista do Império – “Os direitos individuais, que se podem também denominar... primitivos... primordiais...”²¹ – e desde RUI BARBOSA, nosso publicista dos começos republicanos – “...direitos individuais... os direitos primários... aqueles de onde provêm os outros...”²². Primariedade essa que encontrou expressão privilegiada na palavra de PAULO FERREIRA DA CUNHA, o professor lusitano da Universidade do Porto:

18. *A Era dos Direitos*, p. 5.

19. *Curso de Direito Constitucional Positivo*, p. 162. Na mesma direção, A. M. D. LOPES, *Os Direitos...*, op. cit., p. 37.

20. *Ética y Derechos Humanos: Un Ensayo de Fundamentación*, p. 40-41.

21. *Direito Público Brasileiro e Análise da Constituição do Império*, p. 382. A edição utilizada é de 1978, mas a original é de 1857.

22. *Apud* VICENTE BARRETTO (org.), *O Liberalismo e a Constituição de 1988: Textos Seleccionados de Rui Barbosa*, p. 90.

TEXTO E CONTEXTO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

*Os Direitos Fundamentais, pela sua própria designação, já inculcam a idéia de essencialidade, magna importância, ou carácter estruturante, e evocam as imagens de esteio, estrutura, alicerce, fundação, ou... fundamento. A **fundamentalidade** parece, assim, uma característica evidente e imanente dos direitos **fundamentais**. Ou seja: tudo indica que, de entre os vários direitos, esses a que designamos como 'fundamentais' serão, relativamente aos demais, um **prius** valorativo, lógico e ontológico; e, nessa perspectiva, estão antes deles e são a base em que os demais repousam; legitimam-nos; explicam-nos na sua radicação e até na sua génese (sic)²³.*

Salta à vista que **tais direitos, protetores dos cidadãos, também resguardam o contribuinte**, como reconhece ROQUE ANTONIO CARRAZZA²⁴. E não calharia ser diferente, uma vez que os princípios constitucionais tributários e as imunidades são “...projeções de **direitos fundamentais**...”, traduzindo suas “...reafirmações, expansões e garantias...” (SACHA CALMON NAVARRO COELHO²⁵); “...são meras especializações ou explicações dos direitos e garantias individuais...”, “...são meros desdobramentos dos direitos e garantias fundamentais do cidadão, explicitamente repetidos para o cidadão-contribuinte” (MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI²⁶).

Esses direitos fundamentais do contribuinte integram o conjunto que LOUIS TROTABAS chamou de **Estatuto do Contribuinte**²⁷; e que, entre nós, foi assim demarcado por PAULO DE BARROS CARVALHO:

*Define-se o **estatuto do contribuinte**, ao pé de nossa realidade jurídico-positiva, como a somatória, harmônica e organizada, dos mandamentos constitucionais sobre matéria tributária, que positiva*

23. Dos Fundamentos..., *op. cit.*, p. 27.

24. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, p. 420.

25. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, p. 198-199.

26. Notas de Atualização, in ALIOMAR BALEEIRO, *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, p. 14 e 66.

27. No original francês: “...le statut du contribuable...” – *Finances Publiques*, p. 498.

*ou negativamente estipulam os direitos, obrigações e deveres do sujeito passivo, diante das pretensões impositivas do Estado...*²⁸.

A esse complexo de direitos e deveres do contribuinte pertencem, indubitavelmente, os princípios constitucionais tributários que serão objeto da nossa consideração, adiante. E pertencem, esses princípios, ao estatuto do contribuinte, para desempenhar **uma função de garantia**, como defendem JOSÉ AFONSO DA SILVA, LOBO TORRES e SACHA CALMON²⁹.

De fato, não calharia ser diferente, uma vez que, ao arrolar os princípios constitucionais tributários, no artigo 150, o legislador constitucional principia, no “*caput*” do dispositivo, afirmando que “*Sem prejuízo de **outras garantias asseguradas ao contribuinte...***”, é vedado a todas as esferas de governo descumprir os princípios constitucionais tributários ali arrolados. Eis que esses princípios constituem, pois, de forma irrecusável, **garantias fundamentais do cidadão enquanto contribuinte**.

É impossível esclarecer o **sentido de garantias**, distinguindo-as dos direitos, sem recorrer à pena de RUI BARBOSA, cuja lição, depõe JOSÉ AFONSO, “*...é o que de melhor se produziu no constitucionalismo brasileiro sobre o tema*”³⁰. São palavras de RUI: “*...uma coisa são **garantias constitucionais**, outra coisa **os direitos...** Os **direitos** são aspectos, manifestações da personalidade humana em sua existência subjetiva... As **garantias constitucionais stricto sensu** são as solenidades tutelares, de que a lei circunda alguns desses direitos contra os abusos do poder*” (*sic*)³¹. E novamente RUI, lançando luz sobre o caráter instrumental das garantias constitucionais:

28. Estatuto do Contribuinte, Direitos, Garantias Individuais em Matéria Tributária e Limitações Constitucionais nas Relações entre Fisco e Contribuinte, *Revista de Direito Tributário* nº 7-8, p. 138.

29. J. A. SILVA, *Curso...*, op. cit., p. 360; R. L. TORRES, *Os Direitos...*, op. cit., p. 34; S. C. N. COELHO, *Curso...*, op. cit., p. 197-198.

30. *Curso...*, op. cit., p. 355.

31. Os Atos Inconstitucionais do Congresso e do Executivo, in *Trabalhos Jurídicos*, p. 130.

TEXTO E CONTEXTO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

*...a acepção é óbvia, desde que separarmos, no texto da lei fundamental, as disposições meramente **declaratorias**, que são as que imprimem existência legal aos direitos reconhecidos, e as disposições **assecuratórias**, que são as que, em defesa dos **direitos**, limitam o poder. Aquellas instituem os **direitos**; estas, as **garantias**... (sic)³².*

Conquanto bem posta a distinção, é possível e mesmo necessário questioná-la, pois, essa distinção só se sustenta em caráter inicial e didático, porque, em última análise, essas categorias jurídicas se identificam como argumenta com apuro GOMES CANOTILHO: “*Rigorosamente, **as clássicas garantias são também direitos**...*” (grifamos)³³; apesar de “*...direitos-instrumentais... destinados a tutelar um **direito principal***” – JOSÉ AFONSO³⁴. Linha na qual se coloca também MISABEL DERZI, para registrar: “*Sob certo ângulo, portanto, os traços distintivos entre os direitos fundamentais e suas garantias acabam por tornar-se obscuros e imprecisos, uma vez que as garantias são meios que se convertem, por sua vez, em direitos concedidos...*”³⁵. Assim, essas garantias fundamentais constituem também direitos fundamentais instrumentais.

E terminemos este item por frisar que, como direitos e garantias fundamentais dos contribuintes, esses comandos tributários estão protegidos das eventuais propostas de emenda constitucional que não só lhes sejam contrárias, mas que apenas lhes guardem tendência contrária, como **cláusulas constitucionais intangíveis**, nos termos do artigo 60, § 4º, IV; integrando o “*núcleo irreformável*” (JOSÉ AFONSO DA SILVA³⁶) ou o “*cerne inalterável*” (PONTES DE MIRANDA³⁷) da Constituição, e

32. *Commentarios á Constituição Federal Brasileira Colligidos e Ordenados por Homero Pires*, v. V, p. 181.

33. *Direito...*, op. cit., p. 394.

34. *Curso...*, op. cit., p. 360.

35. *Notas...*, op. cit., p. 67.

36. *Curso...*, op. cit., p. 59.

37. *Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda nº 1 de 1969*, t. III, p. 146.

desempenhando a função de alma em relação ao corpo constitucional (OSWALDO ARANHA BANDEIRA DE MELLO³⁸).

4. SELEÇÃO DE PRINCÍPIOS

Nas constituições contemporâneas, os mais eminentes princípios encontram seus fundamentos, via de regra, nos **valores da segurança jurídica e da justiça**. O primeiro deles realiza-se, em matéria tributária, por certos princípios constitucionais tributários, dos quais se destacam alguns: no que tange ao conteúdo de certeza do direito da segurança jurídica, realçaremos a **Legalidade** e a **Irretroatividade**; no que concerne ao conteúdo da previsibilidade da segurança jurídica, distinguiremos, mais uma vez, a Legalidade, e, secundariamente, a **Anterioridade**³⁹. O segundo valor, a justiça, concretiza-se, nos textos constitucionais vigentes, essencialmente, pela **Igualdade**; ademais da **Capacidade Contributiva**; e, secundariamente, do **Mínimo Existencial** e da **Vedação ao Efeito de Confisco**⁴⁰. Não obstante essa seleção de princípios envolva certa arbitrariedade, ela nos é imposta pelos indeclináveis limites espaciais desta investigação.

5. PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA

Na afirmação forte de ROQUE ANTONIO CARRAZZA, o rol dos direitos fundamentais “...*existe, em última análise,*

38. A Teoria..., *op. cit.*, p. 46.

39. J. R. VIEIRA, Medidas Provisórias Tributárias e Segurança Jurídica: A Insólita Opção Estatal pelo “Viver Perigosamente”, in AIRES BARRETO *et al.*, *Segurança Jurídica na Tributação e Estado de Direito*, p. 324-325; MAURÍCIO D. TIMM DO VALLE, *Princípios Constitucionais e Regras-Matrizes de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI*, p. 412-414.

40. M. D. TIMM DO VALLE, *ibidem*, p. 453 e 465. J. R. VIEIRA, O IRPF e o Direito Fundamental à Igualdade: Um Tributo de Dupla Personalidade!, in PAULO GONET BRANCO, LIZIANE ANGELOTTI MEIRA, e CELSO DE BARROS CORREIA NETO (coord.), *Tributação e Direitos Fundamentais conforme a Jurisprudência do STF e do STJ*, p. 173-179; Educação e Imposto de Renda das Pessoas Físicas: O Rei está nu!, in FERNANDA DRUMMOND PARISI, HELENO TAVEIRA TÔRRES e JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO (coord.), *Estudos de Direito Tributário em Homenagem ao Professor Roque Antonio Carrazza*, v. 2, p. 170-172 e 181-182.

para dar segurança jurídica às pessoas”⁴¹; com o que se põe de acordo GERALDO ATALIBA⁴²; bem como SOUTO MAIOR BORGES, embora com os olhos postos nos direitos fundamentais tributários: “*Tudo que configura o estatuto do contribuinte... é redutível à segurança jurídica*”⁴³. Aliás, esse princípio/valor, doutrina LÚCIA VALLE FIGUEIREDO, “...sobrepára todo o ordenamento jurídico por ser sua própria razão de existência”⁴⁴; por ser um “...‘valor-fim’ da ordem jurídica...” (HELENO TÔRRES⁴⁵); porque, afinal, como ensina ATALIBA, “O direito é, acima de tudo, instrumento de segurança”⁴⁶.

Do latim “*securus*” – livre de perigo⁴⁷; ou, com maior detalhe, da conjunção de vocábulos latinos “*sine + cura*” – sem preocupações⁴⁸; segurança significa **isenção de cuidados**⁴⁹.

É duplo o conteúdo da segurança jurídica, abarcando a certeza do direito e a previsibilidade. Existe **certeza do direito** quando estão **bem delimitadas as esferas jurídicas** dos particulares entre si e perante o Estado, como ensinam GERALDO

41. *Curso...*, op. cit., p. 421, nota nº 30.

42. *República e Constituição*, p. 154. Na edição mais recente, de 1998, p. 181.

43. O Princípio da Segurança na Constituição Federal e na Emenda Constitucional 45/2004 – Implicações Fiscais, in ADILSON RODRIGUES PIRES e HELENO TA-VEIRA TÔRRES (org.), *Princípios de Direito Financeiro e Tributário – Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*, p. 248.

44. Princípios de Proteção ao Contribuinte: Princípio de Segurança Jurídica, *Revisita de Direito Tributário* nº. 47, p. 61.

45. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: Metodica da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário*, p. 498.

46. *República e...*, op. cit., p. 156.

47. ANTÔNIO GERALDO DA CUNHA, *Dicionário Etimológico Nova Fronteira da Língua Portuguesa*, p. 711.

48. FÁBIO KONDER COMPARATO, Segurança e Democracia, in BOLIVAR LAMOUNIER, FRANCISCO C. WEFFORT e MARIA VICTORIA BENEVIDES, *Direito, Cidadania e Participação*, p. 199.

49. Confirma-nos expressamente HUMBERTO ÁVILA, embora restringindo a noção ao sentido de “estado psicológico” – *Segurança Jurídica: Entre Permanência, Mudança e Realização no Direito Tributário*, p. 102; *Teoría de la Seguridad Jurídica*, p. 88.

ATALIBA e DIVA MALERBI⁵⁰. Aqui as tendências à clareza e à estabilidade. E existe ainda, no seio da segurança do direito, a **previsibilidade da atuação estatal**, afastando as surpresas que repugnam aos nossos sistemas jurídicos, como lecionam com toda nitidez GERALDO ATALIBA, DIVA MALERBI e RUBÉN O. ASOREY⁵¹; a ponto de habilitar-nos a dizer, com JEREMY BENTHAM, que “*Gracias a ella, podemos... prever el futuro...*”⁵².

Quanto aos princípios constitucionais que levam a cabo a segurança jurídica tributária, já adiantamos antes que, na vertente da certeza do direito, consideraremos os da Legalidade e da Irretroatividade; e na da previsibilidade, atentaremos para os da Legalidade e da Anterioridade.

5.1 Princípio da Legalidade

No palco da Segurança Jurídica, já o destacamos, é à Legalidade que se reserva o **papel principal**⁵³. Prova-o cabalmente o fato de que é sobre ela, primordialmente, que se sustentam ambas as parcelas do conteúdo da segurança.

É consensual, entre os juristas e historiadores, a indicação da “*Magna Charta Libertatum*”, promulgada por João Sem Terra, às margens do Tâmsa, no começo do século XIII, como o berço da Legalidade. Mas mesmo nas manifestações parciais que a precederam, na própria Inglaterra, bem como na Espanha e na Itália, já se encontrava presente a **ideia central de consentimento dos súditos/cidadãos** tanto para as decisões em geral (Legalidade Genérica) quanto para a imposição de tributos (Legalidade Tributária). Ideia que só foi

50. G. ATALIBA, *República e...*, op. cit., p. 157; na edição de 1998, p. 184. D. P. MALERBI, Segurança Jurídica e Tributação, *Revista de Direito Tributário* n° 47, p. 205.

51. G. ATALIBA, *República e...*, op. cit., p. 158; na última edição, p. 185; D. P. MALERBI, Segurança Jurídica..., op. cit., p. 208; e R. O. ASOREY, *Seguridad Jurídica y Derecho Tributario*, *Revista de Direito Tributário* n° 52, p. 36.

52. Apud GUSTAV RADBRUCH, *Introducción a la Filosofía del Derecho*, p. 42.

53. J. R. VIEIRA, *Medidas Provisórias Tributárias...*, op. cit., p. 324.

crescendo e se tornando robusta, ao longo dos séculos, seja nos documentos britânicos da “*Petition of Rights*” e do “*Bill of Rights*”, do século XVII; seja na norte-americana Constituição dos Estados Unidos e na francesa Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, do século seguinte; ganhando então o mundo e os ares contemporâneos de universalidade⁵⁴.

Ora, enquanto a Legalidade Genérica firma seus pé na representatividade popular, para funcionar como instrumento democrático privilegiado, estabelecendo o autogoverno, a Legalidade Tributária finca seus pés no mesmo terreno da representatividade, para servir como excepcional ferramenta democrática, instituindo a autotributação. Ambas as legalidades unidas pela **premissa representativa**, para contribuírem poderosamente para a **construção e realização da Democracia**.

Em termos tributários, deparamos aqui a exigência constitucional da **lei para instituir e majorar os tributos**; cumprindo esclarecer o sentido de “instituir” como o de editar a norma jurídica de incidência tributária⁵⁵; norma que achou em PAULO DE BARROS CARVALHO, com a terminologia de “regra-matriz de incidência tributária”, a melhor e mais precisa elaboração teórica; na qual encontramos, na hipótese de incidência, um comportamento pessoal, subordinado às condições de tempo e espaço; e, na consequência tributária, uma relação jurídica, com os seus sujeitos ativo e passivo, e com sua base de cálculo e sua alíquota⁵⁶.

Fixemos, por fim, com o auxílio de ALBERTO XAVIER e de SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO, a dupla significação da Legalidade Tributária. Enquanto a **legalidade**

54. J. R. VIEIRA, Legalidade e Norma de Incidência: Influxos Democráticos no Direito Tributário, in BETINA TREIGER GRUPENMACHER (coord.), *Tributação: Democracia e Liberdade – Em Homenagem à Ministra Denise Martins Arruda*, p. 944-957; e M. D. TIMM DO VALLE, *Princípios...*, op. cit., p. 426-428.

55. R. A. CARRAZZA, *Curso...*, op. cit., p. 245-246.

56. *Teoria da Norma Tributária*, passim; *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*, passim; *Curso de Direito Tributário*, p. 259-364.

tributária, no sentido formal, corresponde à **exigência de lei** como veículo, ato oriundo do legislativo; a **legalidade tributária, na acepção material**, equivale exatamente, em termos de conteúdo, à tipicidade cerrada, à **necessidade de que todos os dados da norma de incidência sejam especificados pela lei**⁵⁷. E que o sejam com elevado rigor e precisão⁵⁸.

5.2 Princípio da Irretroatividade

Não obstante tenhamos identificado a Legalidade como detentora da função de maior prestígio, no teatro da Segurança Jurídica, não é menos verdade que o posto principal só se caracteriza assim em face dos secundários, cujo desempenho é também imprescindível. Aliás, não é muito adequado atribuir à Irretroatividade uma posição secundária, na concretização da Segurança do Direito, senão **um papel mais específico do que o da Legalidade**.

Compete a esse princípio **restringir os efeitos da lei nova ao presente e ao futuro**, para que a regra de hoje não se atreva a tentar disciplinar os fatos de ontem, ou, mais precisamente, os seus efeitos. A possibilidade dessas providências pretéritas, que não encontram respaldo no mundo real, pode abrir-se para o legislador, apenas porque o direito admite, eventualmente, as chamadas ficções. E não se trata de outra coisa a retroatividade jurídica – uma ficção – como acertadamente

57. A. XAVIER, *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*, p. 61; *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*, p. 17; e SACHA CALMON N. COELHO, *Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário*, p. 192. Enfatizando o sentido da Legalidade como Tipicidade, larga e respeitada doutrina, como, por exemplo, PAULO DE BARROS: “...que a lei adventícia traga no seu bojo os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional” – *Curso...*, op. cit., p. 182; ROQUE CARRAZZA: “...lei deve conter todos os elementos e supostos da norma jurídica tributária (hipótese de incidência do tributo, seus sujeitos ativo e passivo e suas bases de cálculo e alíquotas)...” – *Curso...*, op. cit., p. 248.

58. ANDREI PITTEN VELLOSO, *Constituição Tributária Interpretada*, p. 232; e MARCIANO SEABRA DE GODOI, O “Quê” e o “Porquê” da Tipicidade Tributária, in RICARDO LODI RIBEIRO e SÉRGIO ANDRÉ ROCHA (coord.), *Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário*, p. 72.

declara GOMES CANOTILHO⁵⁹; com o apoio, na seara dos tributos, entre outros, de TIMM DO VALLE⁶⁰.

Quando a Lei Maior brasileira afasta a possibilidade de prejuízos ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e à coisa julgada (artigo 5º, XXXVI), está, na verdade, consagrando a noção de **irretroatividade genericamente**, para todo o sistema jurídico brasileiro. Daí a desnecessidade do **comando específico dirigido à arena tributária**, que, no entanto, o legislador constitucional não deixou de veicular, vedando a exigência de tributos em relação a fatos ocorridos antes da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado (artigo 150, III, a)⁶¹.

Não é apropriado o momento e o lugar para maiores explicitações, motivo pelo qual nos contentamos com a breve menção de **hipóteses excepcionais de retroação**, como nas conhecidas situações das retroatividades penal e tributária benignas⁶².

Por intermédio desse princípio, antevendo e prevenindo abusos, rende-se homenagem à liberdade e à democracia, e **prestigia-se a certeza do direito, que se torna mais seguro**, projetando sua garantia para o passado. Afinal, na velha expressão de WALKER, “*Leis retroactivas sómente tyrannos as fazem e só escravos se lhes submettem*” (sic); reflexão à qual JOÃO BARBALHO, antigo ministro da corte suprema brasileira, acrescenta: “*A Constituição que as permittisse, impediria a estabilidade e segurança dos direitos, fim primordial do Estado, e autorisaria a ruína dos cidadãos*” (sic)⁶³.

59. *Direito Constitucional...*, op. cit., p. 261.

60. *Princípios...*, op. cit., p. 426.

61. No sentido da superfluidade dessa norma constitucional tributária: PAULO DE BARROS, *Curso...*, op. cit., p. 185; e TIMM DO VALLE, *Princípios...*, op. cit., p. 425.

62. Outros casos há, geralmente não vistos com tão bons olhos, como, por exemplo, o da retroatividade da lei interpretativa – da qual o Código Tributário Nacional ilustra o mau exemplo, ao consagrá-la (artigo 106, I), a despeito da inclinação desfavorável da doutrina e da jurisprudência – circunstância que, na apreciação de TIMM DO VALLE, “...exala o odor da inconstitucionalidade” – *ibidem*, p. 426.

63. Apud JOÃO BARBALHO, *Constituição Federal Brasileira – Commentarios* (sic), p. 42.

5.3 Princípio da Anterioridade

E fechamos este brevíssimo catálogo dos princípios constitucionais tributários que dão efetividade à Segurança Jurídica, agora na parcela do seu conteúdo que corresponde à previsibilidade, pela rápida consideração da Anterioridade Tributária.

Esse princípio **adia para um momento futuro a exigência de tributos novos ou de tributos velhos que foram majorados**. No que tange à motivação, já registramos que ele o faz “*Buscando afastar as surpresas tributárias dos cidadãos e diligenciando por fazer com que os tributos não os tomem de inopino...*”⁶⁴. Não é por outra razão que SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO identifica-o como parte substancial do que nomeia como **Princípio da Não Surpresa**⁶⁵.

Aqui, nosso modelo constitucional tributário exhibe apreciável experiência histórica, de mais de sete décadas. Protela-se para o exercício seguinte a eficácia das leis que criam ou aumentam tributos, dando tempo de preparação para o contribuinte (artigo 150, III, b)⁶⁶. Todavia, instalou-se a lastimável prática de medidas dessa natureza no crepúsculo do ano, quando, pela proximidade do exercício seguinte, a proteção desse princípio tornava-se meramente retórica. Donde a iniciativa de, a partir de 2004, estender aos tributos a exigência adicional do aguardo também do prazo mínimo de noventa dias para esse tipo de exigência tributária, antes aplicável apenas às Contribuições Sociais para a Seguridade Social, e hoje generalizada para os tributos, embora com exceções (artigo 150, III, c). Assim, à **Anterioridade Tributária Genérica** tradicional passou-se a somar a mais recente **Anterioridade Tributária Nonagesimal**.

64. J. R. VIEIRA, Uma Reforma Tributária de Gatinhos e Hienas!, *Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional* n° 5, p. 44. Para aprofundamento, consulte-se M. D. TIMM DO VALLE, *Princípios...*, op. cit., p. 414-425.

65. *Comentários...*, op. cit., p. 225-227.

66. Ressalve-se o entendimento de TIMM DO VALLE, para quem a postergação não é da eficácia, mas da própria incidência normativa – *Princípios...*, op. cit., p. 420.

Tal princípio visa a incrementar o conteúdo de previsibilidade da Segurança Jurídica dos tributos, direcionando sua garantia para o futuro.

6. JUSTIÇA

Já antecipamos, atrás, que, nos estatutos constitucionais hodiernos, o valor da justiça depara sua concretitude, primordialmente, pela mão da Igualdade.

Essa identificação, ademais de muito difundida, é muito antiga, datando, pelo menos, do século IV AC – embora existam antecedentes ainda mais distantes⁶⁷ – com ARISTÓTELES: “...a justiça... é efetivamente uma espécie de igualdade, e a injustiça uma espécie de desigualdade...”⁶⁸; e, dando um salto no tempo para o século XIII, com SANTO TOMÁS DE AQUINO: “...a forma geral da justiça é a igualdade”⁶⁹. Transitando dos filósofos gerais para os do direito, GUSTAV RADBRUCH: “La médula de la justicia es la idea de ‘igualdad’... su esencia es la igualdad...”⁷⁰; HERBERT HART: “Tratar da mesma maneira os casos semelhantes e diferentemente os casos diferentes’... um elemento central na ideia de justiça...”⁷¹; e NORBERTO BOBBIO: “Por ‘regra de justiça’, entende-se a regra segundo a qual se devem tratar os iguais de modo igual e os desiguais de modo desigual”⁷². E passando, por fim, para os juristas tributários, entre os estrangeiros, FERNANDO SÁINZ

67. SÉRGIO VASQUES aponta fontes para o exame dos vestígios anteriores aos gregos, na cultura indo-europeia – *O Princípio da Equivalência como Critério de Igualdade Tributária*, p. 23.

68. *Ética a Nicômaco*, in *Tópicos, Dos Argumentos Sofísticos, Metafísica, Ética a Nicômaco e Poética*, Livro V, p. 326; *Obra Jurídica*, p. 67.

69. *Tratado da Lei*, p. 80.

70. *Introducción...*, op. cit., p. 31 e 33.

71. *O Conceito de Direito*, p. 173-174.

72. *Igualdade e Liberdade*, p. 20; *Teoria Geral da Política: A Filosofia Política e as Lições dos Clássicos*, p. 311.

DE BUJANDA: “*La idea de igualdad es la expresión lógica del valor justicia*”⁷³; HEINRICH W. KRUSE: “*La ‘equidad’ es emanación de la idea de justicia*”⁷⁴; KLAUS TIPKE e JOACHIM LANG: “*...regra da igualdade como uma concepção básica de justiça...*”⁷⁵; e FRANCO GALLO: “*La Aplicación del Principio de Igualdad como Garantía de la Justicia Tributaria*”⁷⁶; e entre os nacionais, ficamos com ANDREI PITTEN VELLOSO: “*A igualdade... representa o núcleo central e necessário de qualquer concepção séria de justiça...*”⁷⁷; com MISABEL DERZI: “*A justiça... – meta final e razão de ser do Direito – explica-se em uma palavra: igualdade*”⁷⁸; e com o mestre JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES: “*A isonomia é, na Constituição... o proto-princípio – o mais originário na ordem do conhecimento, o outro nome da Justiça*” (grifamos)⁷⁹.

6.1 Princípio da Igualdade

Diante do fato de que todas as cartas constitucionais brasileiras, desde a de 1891, sempre apresentaram a Igualdade abrindo o vasto rol dos direitos e garantias fundamentais, FRANCISCO CAMPOS, antigo e respeitado constitucionalista, observava, na metade do século passado, que essa precedência cronológica do princípio, nos textos, “*Não foi por acaso ou arbitrariamente...*”, mas “*...quis significar expressivamente... que o princípio da igualdade rege todos os direitos em seguida a êle enumerados*” (sic)⁸⁰. Eis que, nas palavras de SOUTO

73. *Lecciones de Derecho Financiero*, p. 106.

74. *Derecho Tributario*, p. 145.

75. *Direito Tributário*, v. I, p. 191.

76. *Las Razones del Fisco: Ética y Justicia en los Tributos*, p. 128.

77. *O Princípio da Isonomia Tributária: Da Teoria da Igualdade ao Controle das Desigualdades Impositivas*, p. 81.

78. *Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário*, p. 608.

79. A Isonomia Tributária na Constituição Federal de 1988, *Revista de Direito Tributário* n° 64, p. 11.

80. Igualdade Perante a Lei – Sentido e Compreensão desta Garantia Constitucio-

MAIOR, intérprete privilegiado desse constitucionalista, “... **ele penetra, como uma linfa, os demais direitos e garantias constitucionais**, perpassando-lhes o conteúdo normativo...” (grifamos)⁸¹; “...condiciona a eficácia... de todos os demais princípios constitucionais”, que, “...servientes...”, colocam-se “...a serviço da isonomia...”⁸².

Sabemos todos, e desde há muito, que é aristotélica a noção de Igualdade Relativa, desenvolvida na “Ética a Nicômaco” e na “Ética a Eudemo”, e demandando tratamento igual aos iguais e desigual aos desiguais, na proporção das respectivas desigualdades. Mas sabemos também, hoje, da **indisfarçável insuficiência dessa concepção**, carente de “...precisões maiores...” (CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO⁸³) e destituída de “...critérios operacionais seguros...” (HUMBERTO ÁVILA⁸⁴). E sabemos mais: que é a CELSO ANTÔNIO – e àquele que já chamamos de seu “...pequeno grande livro”⁸⁵ – que devemos o esforço primeiro, entre nós, de aprofundamento da investigação, nesse campo, identificando as condições de concretização do princípio, mediante o exame: do fator de discriminação; da correlação lógica entre esse fator e o tratamento jurídico estabelecido; – ÁVILA prefere aludir, aqui, adequadamente, à compatibilidade com a finalidade⁸⁶ – e da consonância entre essa correlação e os valores constitucionais⁸⁷.

nal..., in *Direito Constitucional*, v. II, p. 12.

81. Significação do Princípio da Isonomia na Constituição de 1988, *Revista Trimestral de Direito Público* n° 15, p. 30.

82. A Isonomia Tributária..., *op. cit.*, p. 12-13.

83. *O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*, p. 15.

84. *Teoria da Igualdade Tributária*, p. 29.

85. J. R. VIEIRA, Princípios Constitucionais e Estado de Direito, *Revista de Direito Tributário* n° 54, p. 98.

86. *Teoria da Igualdade*..., *op. cit.*, p. 62-73 e 191.

87. C. A. BANDEIRA DE MELLO, *O Conteúdo Jurídico*..., *op. cit.*, p. 27-28. Para uma análise mais minuciosa, embora ainda sintética, dessas condições de realização da Igualdade, recorra-se a M. D. TIMM DO VALLE, *Princípios*..., *op. cit.*, p. 455-458.

6.2 Princípio da Capacidade Contributiva

Trata-se de inegável corolário do Princípio da Igualdade Tributária; e, independentemente de ser explicitado ou não, sempre esteve e continua implícito nas pregas da Igualdade⁸⁸; constituindo, segundo KLAUS TIPKE e JOACHIM LANG, “...o mais elevado critério comparativo... de isonomia de encargos tributários...”⁸⁹.

A **Capacidade Contributiva** não corresponde à simples disposição de riqueza, que indicaria mera **capacidade econômica**, mas ao dispor de uma riqueza suficiente para a submissão ao tributo, excedente, pois, da riqueza bastante para apenas atender ao mínimo necessário para uma vida digna, satisfazendo, assim, mais do que tão só as necessidades vitais básicas do cidadão, condição essa que, então sim, apontaria para uma genuína capacidade de contribuir para a sobrevivência do estado; ideia diversa, ainda, da de **capacidade financeira**, esta voltada para a noção de liquidez.

É clássica a distinção entre a **Capacidade Contributiva absoluta** “ou” **objetiva**, e **Capacidade Contributiva relativa** “e” **subjettiva**⁹⁰. No primeiro caso, cabe ao legislador selecionar, para a hipótese de incidência das normas tributárias, fatos que sejam reveladores de capacidade contributiva; ou, na célebre expressão de ALFREDO AUGUSTO BECKER, “fatos-signo presuntivos de capacidade contributiva”, ou ainda, em outras palavras, fatos que constituam sinais que permitam estabelecer a presunção da existência dessa capacidade⁹¹; aspecto que desempenha a função de pressuposto ou fundamento jurídico do imposto. No segundo caso, cabe estabelecer a contribuição à medida das possibilidades econômicas

88. Só para ilustrar o largo apoio doutrinário: PAULO DE BARROS, *Curso...*, op. cit., p. 349; e ROQUE CARRAZZA, *Curso...*, op. cit., p. 87.

89. *Direito Tributário*, v. I, p. 200.

90. Entre tantos outros: REGINA HELENA COSTA, *Princípio da Capacidade Contributiva*, p. 27-31; e ANDREI PITTEN VELLOSO, *O Princípio da Isonomia...*, op. cit., p. 171-172.

91. *Teoria Geral do Direito Tributário*, p. 458 e 460 et seq.

de determinado sujeito passivo, adequando o “*quantum*” do tributo ao porte econômico do fato ocorrido (capacidade contributiva relativa) e adequando-o às circunstâncias pessoais do cidadão (capacidade contributiva subjetiva)⁹²; aspecto que cumpre a função de critério de graduação do tributo e de fixação dos seus limites. Capacidade Contributiva absoluta ou objetiva, de um lado, relativa “e” subjetiva, de outro; fundamento, ali, e critério de graduação aqui – eis a “...*doble función*” (ALVARO RODRÍGUEZ BEREIJO) ou os dois momentos (EMILIO GIARDINA) da Capacidade Contributiva⁹³.

Tão elevada é a relevância da Capacidade Contributiva para um sistema tributário, especialmente para a realização, nele, da Igualdade Tributária, que MATÍAS CORTÉS DOMÍNGUEZ enaltece sua “...*trascendencia dogmática*” e a identifica como “...*la verdadera estrella polar del tributarista*”⁹⁴.

6.3 Princípio do Mínimo Existencial

Quando desenhemos a Capacidade Contributiva, acima, como a que corresponde à riqueza que vai além da suficiente para atender apenas às necessidades primeiras do cidadão, estávamos assinalando este ponto, o do mínimo necessário para uma existência digna, ou o do Mínimo Existencial, como o **limite inferior da Capacidade Contributiva**⁹⁵; preservando-lhe um mínimo de dignidade de pessoa humana, ao

92. Cabe esclarecer que “clássica” mesmo é a distinção entre capacidade contributiva absoluta ou objetiva e relativa “ou” subjetiva, pois a distinção entre estas duas últimas espécies (relativa “e” subjetiva) é recente e a construímos pela conjunção de diversos aportes anteriores – J. R. VIEIRA, Prefácio – Em Busca da Verdade sobre o IPI: Dos Voos com Instrutor aos Voos Solos Ousados, in M. D. TIMM DO VALLE, *Princípios...*, op. cit., p. XXXVI; com a aprovação de TIMM DO VALLE, *ibidem*, p. 463-464.

93. A. R. BEREIJO, apud DIEGO MARÍN-BARNUEVO FABO, *La Protección del Mínimo Existencial en el Ámbito del I. R. P. F.*, p. 21; E. GIARDINA, *Le Basi Teoriche del Principio della Capacità Contributiva*, p. 53-56.

94. *Ordenamiento Tributario Español*, v. I, p. 81.

95. J. R. VIEIRA, Educação e Imposto de Renda..., op. cit., p. 186-188; M. D. TIMM DO VALLE, *Princípios...*, op. cit., p. 465-467.

forjar-lhe, como acentua ALEXSANDER ROBERTO ALVES VALADÃO, “...uma espécie de **couraça de cidadania**”⁹⁶.

É um princípio que, via de regra, não é formulado de modo expresso, seja especificamente para o Direito Tributário, seja genericamente para o Direito Constitucional. A fixação concreta desse limite encontra-se, às vezes, conectada à figura do **salário mínimo**. No que diz respeito à **sua finalidade**, o diploma constitucional aponta o atendimento às “...necessidades vitais básicas...” do trabalhador e de sua família. No que tange à **sua composição**, com certa especificidade, enumera quais as necessidades básicas que devem ser atendidas pelo salário mínimo, dando substância ao mínimo vital: “...moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social...” (art. 7º, IV).

6.4 Princípio da Vedação ao Efeito de Confisco

Não obstante próximo da defesa do direito de propriedade, na sua acepção genérica, esse princípio constitui, na sua repercussão tributária, e de modo mais específico, o **limite superior da Capacidade Contributiva**⁹⁷. Visa, com nitidez, a obstar os eventuais excessos de tributação, apesar da sua reconhecidamente “...elevada indeterminação...”⁹⁸.

Há, aqui, necessariamente, para determiná-lo, que estabelecer **parâmetros tributários concretos para a sua configuração**. Mas a experiência internacional, tal como a boa doutrina, têm demonstrado que não cabe aos códigos constitucionais fazê-lo, e nem aos legisladores infraconstitucionais, mas, isso sim, à jurisprudência dos tribunais⁹⁹.

96. *Espécies Tributárias e o Mínimo Existencial: Contributo para o Desenvolvimento de um Estado Fiscal Sustentável*, p. 347.

97. M. D. TIMM DO VALLE, *Princípios...*, op. cit., p. 468.

98. J. R. VIEIRA e D. MARÍN-BARNUEVO F., *Direito Constitucional Tributário Comparado: Brasil e Espanha*, *Revista de Direito Tributário* nº 68, p. 98.

99. ESTEVÃO HORVATH, *O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário (sic)*, p. 118-120; e LUIZ FELIPE SILVEIRA DIFINI, *Proibição de Tributos com Efeito de*

Mencione-se, ainda, que, ademais desse **alcance quantitativo** desse princípio, pode-se cogitar também de um **sentido qualitativo**, quando se busca afastar não só “o confisco” propriamente dito, mas, igualmente, “o efeito de confisco”¹⁰⁰.

7. VALORES JURÍDICOS FUNDAMENTAIS

7.1 Valores

Identificados alguns princípios constitucionais tributários fundamentais, se alimentamos o desejo de aprofundar ainda mais o mergulho em **busca dos fundamentos desses direitos fundamentais, não há como não enveredar pelo âmbito dos valores**, sobre os quais já tivemos a oportunidade de esclarecer:

*Não se trata de aludir à existência de uma específica ‘região de valores’, apartada das normas, como pretendem certas visões do Direito, mas de reconhecer que há valores indistintamente prestigiados por quem as expediu. Valores que, a exemplo dos fatos, são alcançados pelo jurista pela via das normas, seu exclusivo objeto de análise. E quanto mais intenso o conteúdo de valor que o emitente da norma nela depôs, maior é o grau de sua caracterização como princípio...*¹⁰¹

Quanto maior a carga valorativa incrustada numa norma, tanto maior sua condição principiológica; quanto mais intenso o fardo axiológico confiado pelo legislador a uma norma, tanto maior o vigor da sua índole de princípio. Trata-se da transformação da norma em norma-princípio, elevando sua força vinculante, pela bagagem axiológica que nela é depositada¹⁰². E isso só é possível identificar – se uma norma exhibe

Confisco, p. 248-258 e 272.

100. FABIO BRUN GOLDSCHMIDT, *O Princípio do Não Confisco no Direito Tributário*, p. 100-103; e KARINA PAWLOWSKY, *A Utilização de Tributo com Efeito de Confisco e sua Vedação Constitucional*, p. 55.

101. J. R. VIEIRA, *A Regra-Matriz de Incidência do IPI: Texto e Contexto*, p. 36.

102. Similar é a reflexão de HELENO TÔRRES, quando segue os passos de HABERMAS, para registrar que os valores somente se tornam “...vinculantes quando assumem

o caráter principiológico ou não – mediante “...uma *valoración do intérprete*”, como observa RICCARDO GUASTINI¹⁰³.

É curioso que GENARO CARRIÓ, o ex-professor da UBA, em sua reflexão acerca dos princípios, não chega a tocar na questão dos valores, mas se refere, por diversas vezes, à “dimensão de peso” que marca as normas-princípios, caracterizando-as exatamente pelos valores que deixa de mencionar!¹⁰⁴

Tão inerentes às normas são os valores que se pode, muito bem, afirmar, com PAULO DE BARROS, que “...*ali onde houver direito, haverá, certamente, o elemento axiológico*”¹⁰⁵. E não só por inerência, mas, em rigor, por imprescindibilidade, desde que, como leciona MIGUEL REALE, “*Sem a ideia de valor, não temos a compreensão do dever ser*”¹⁰⁶. **Sem a ideia de valor, não temos a compreensão do direito**, pois, na ausência do(s) valor(es), não nos será possível posicionar a norma no ordenamento, inviabilizando o traçado de toda a rede de conexões normativas, sejam as de coordenação, sejam as de subordinação; e, tal como não há texto sem contexto, não há norma sem ordenamento, donde inviabilizado o próprio direito.

Com frequência, a noção de “valor” é aproximada da noção de “fim”. Outra vez, é MIGUEL REALE quem o explica: “O ‘fim’ é ‘valor’ enquanto racionalmente pode ser captado e reconhecido como motivo do agir”; e acrescenta que “A história humana é um processo dramático de conversão de valores em fins...”¹⁰⁷; porque, em última análise, os fins de qualquer ordenamento se encontram na realização de determinados valores.

a condição de ‘normas-princípios’” – *Direito Constitucional Tributário...*, op. cit., p. 500.

103. *Das Fontes às Normas*, p. 195-196.

104. *Notas sobre Derecho y Lenguaje*, p. 222, 226 e 231. PAULO DE BARROS, investigador cuidadoso e atento, percebeu e não se furtou de apontar esse procedimento científico peculiar – *Direito Tributário: Linguagem e Método*, p. 263-264.

105. *Direito Tributário: Linguagem...*, op. cit., p. 174.

106. *Filosofia do Direito*, p. 379.

107. *Ibidem*, p. 380.

7.2 Justiça e Segurança Jurídica

Já registramos que esses são os valores aos quais se vinculam os mais relevantes princípios constitucionais tributários, ambos “sobreprincípios”¹⁰⁸

Eventualmente, pode-se cogitar de **uma colisão ou refrega entre eles**. O caso talvez mais paradigmático foi o pensamento de GUSTAV RADBRUCH, o antigo professor de Heidelberg, em cuja obra teria advogado, numa certa fase, uma “...*antinomia essencial*...” entre eles, para voltar atrás, mais tarde, em suas palavras derradeiras, como sustentou THEOPHILO CAVALCANTI FILHO¹⁰⁹. Exemplo mais recente é o de RICARDO LOBO TORRES, o ex-professor da UERJ: “A *tensão entre a segurança e a justiça é muitas vezes ‘dramática’*...”¹¹⁰ Via de regra, contudo, têm-se entendido esses supostos embates como **conflitos tão só aparentes**, desde há muito até nossos dias¹¹¹.

Entre os que defendem a **consonância desses valores**, há os que encaram a segurança como uma forma de realização da justiça¹¹²; há os que a entendem como condição para

108. P. B. CARVALHO, *Direito Tributário: Linguagem...*, op. cit., p. 276 e 290.

109. *O Problema da Segurança no Direito*, p. 81-82. Interessante que, no texto que marcou definitivamente sua mudança de entendimento, da “*Introducción a la Filosofía del Derecho*”, de 1948, dois anos antes de sua morte, ele o abre com uma assertiva que parece esconder algum resquício de dúvida: “*El conflicto más importante es el que media entre la justicia y la seguridad jurídica*” – *Introducción...*, op. cit., p. 44.

110. Liberdade, Segurança e Justiça no Direito Tributário, in PAULO DE BARROS CARVALHO (coord.), *Justiça Tributária: Direitos do Fisco e Garantias dos Contribuintes nos Atos da Administração e no Processo Tributário*, p. 703.

111. Desde há muito, como, por exemplo, desde 1964, em THEOPHILO CAVALCANTI FILHO, *O Problema...*, op. cit., p. 85-86; até nossos dias, como por exemplo, em 2011/2012, em HUMBERTO ÁVILA, *Segurança...*, op. cit., p. 655; *Teoría de...*, op. cit., p. 558.

112. T. CAVALCANTI Fº inclui aqui, para ilustrar, G. RADBRUCH, CARLOS COS-SIO e LEGAZ Y LACAMBRA – *O Problema...*, op. cit., p. 79-82. Fiquemos com as palavras representativas do primeiro deles: “*Siendo, por tanto, la seguridad jurídica una forma de la justicia, tenemos que la pugna de la justicia con la seguridad jurídica representa un conflicto de la justicia consigo misma*” – *Introducción...*, op. cit., p. 44.

a justiça¹¹³; todos, porém, declarando-os indissociáveis¹¹⁴. Ambos são vistos por RADBRUCH como “...os únicos elementos universalmente válidos da idéia de direito” (sic)¹¹⁵; sendo que a tentativa de compreensão da realidade jurídica por apenas um deles “...distorce essa mesma realidade, desnaturando-a por completo”¹¹⁶; donde a sobrevivência de um sem o outro “...seria uma irrisão, pseudo-garantia constitucional”¹¹⁷; razão pela qual “...a busca da igualdade deve estar permanentemente em harmonia com a busca da segurança jurídica”¹¹⁸.

Na eventualidade de **alguma dissonância** entre tais valores, que seria, certamente, pontual e episódica, **a inclinação, parece-nos, seria na direção do primeiro deles**. Seja porque a justiça é um “valor-fundamento”, diante da condição da segurança jurídica de um “valor-consequência” (MACHADO PAUPERIO¹¹⁹); seja porque a justiça é um “valor subordinante”, enquanto a segurança seria um “valor secundário” (CAVALCANTI F^o.¹²⁰); seja, sobretudo, porque “O princípio da justiça é uma diretriz suprema... E na plataforma privilegiada dos sobreprincípios, ocupa o lugar preeminente. Nenhum outro o sobrepuja...” (PAULO DE BARROS¹²¹).

113. Como MISABEL DERZI: “A segurança jurídica, para mim, é valor fundamental... pressuposto evidente sem o qual não se pode alcançar a justiça” – *Modificações...*, op. cit., p. 608; e, ao que parece, como HUMBERTO ÁVILA: “...sem segurança jurídica não há realmente como falar em justiça” – *Segurança...*, op. cit., p. 657; *Teoria de...*, op. cit., p. 559.

114. Para exemplificar: PAULO DE BARROS, *Curso...*, op. cit., p. 176; J. SOUTO MAIOR BORGES, *O Princípio da Segurança...*, op. cit., p. 250.

115. Apud T. CAVALCANTI F^o, *O Problema...*, op. cit., p. 77.

116. *Ibidem*, p. 84.

117. J. SOUTO MAIOR BORGES, *O Princípio da Segurança...*, op. cit., p. 250.

118. H. ÁVILA, *Teoria da Igualdade...*, op. cit., p. 26.

119. ARTHUR MACHADO PAUPERIO, *Introdução Axiológica ao Direito*, p. 171.

120. *O Problema...*, op. cit., p. 83.

121. *Curso...*, op. cit., p. 174.

8. FUNDAMENTOS DA FUNDAMENTALIDADE

Se é verdade, como assegura ANDRÉ LALANDE, que a ideia de fundamento constitui “*Metáfora extraída da arquitetura...*”¹²²; nada mais adequado do que recorrer à convocação de OSWALDO ARANHA BANDEIRA DE MELLO que utilizamos como primeira epígrafe deste trabalho: “*Voltemos os olhos para os primeiros princípios. O arquiteto, ao construir um prédio, mais se deve preocupar com a solidez dos alicerces que com as cores vistosas das paredes*”¹²³. Exatamente esse cuidado foi a motivação de ALFREDO AUGUSTO BECKER, há quase meio século: “*O Direito Tributário está em desgraça e a razão deve buscar-se – não na superestrutura – mas precisamente naqueles seus fundamentos...*”¹²⁴. Cuidado que se justificava então e que se justifica ainda hoje e agora, para não incidirmos na implacável censura cartesiana, dirigida àquelas disciplinas que não repousam sobre fundações sólidas¹²⁵. E a razão é muito simples e aristotélica: “*Nós acreditamos conhecer um objeto isolado de maneira absoluta – isto é, não acidentalmente ou de modo sofisticado – quando acreditamos conhecer a causa pela qual a coisa é...*”¹²⁶. Só se conhece algo se as suas causas são conhecidas, **só se conhece algo se se dominam os seus fundamentos.**

Cientes da prioridade das coisas e conscientes de que, assim como na parábola e na vida, as “**coisas grandes**” da **Tributação** fazem jus à preferência, debruçamo-nos sobre os princípios constitucionais tributários essenciais, aqueles que integram o conjunto dos **direitos fundamentais**

122. *Vocabulário Técnico e Crítico da Filosofia*, p. 435.

123. *A Teoria...*, op. cit., p. 10.

124. *Teoria Geral...*, op. cit., p. 10.

125. HILTON JAPIASSÚ e DANILO MARCONDES DE SOUZA FILHO, *Dicionário Básico de Filosofia*, p. 107.

126. ARISTÓTELES, apud NICOLA ABBAGNANO, *Dicionário de Filosofia*, p. 452.

tributários, de modo a identificar os **fundamentos do nosso sistema tributário**.

Contudo, se nossa ambição científica, mais do que grande, pretende-se grandiosa, e se não nos basta o exame do alicerce, satisfazendo-nos apenas a análise do alicerce do alicerce, do sustentáculo maior, então teremos que arrostar as profundidades, em busca dos **valores jurídicos primordiais**, que dão suporte e arrimo ao edifício tributário, de sorte a diagnosticar **os fundamentos da fundamentalidade dos direitos fundamentais tributários**. **É precisamente nesses valores que surpreendemos as “coisas grandíssimas” da Tributação**.

E só o logramos fazer, se tanto, porque acautelados por PAULO FERREIRA DA CUNHA, no texto que escolhemos como segunda epígrafe deste estudo: *“A fundamentalidade dos **Direitos Fundamentais** é jurídica. Pelo que o seu fundamento... tem de buscar-se... num valor que, embora tenha no Direito uma importante palavra a dizer, o transcenda”* (grifamos)¹²⁷. Não se duvida de que **justiça e segurança** são valores que transcendem o direito, mas isso não significa que estamos a abdicar do normativo, uma vez que esses valores fundamentais só nos interessam à medida que são contemplados nas normas constitucionais fundamentais às quais eles outorgam o caráter principiológico.

Se fomos bem sucedidos, se construímos a casa desta investigação sobre bases sólidas e apoios confiáveis, o leitor e o tempo nos dirão. Desde já, todavia, estamos advertidos pelo evangelista que avalia a casa edificada (Mt. 7, 24-27). **Se agirmos, cientificamente, como o homem insensato, que construiu a sua casa sobre a areia**, ouviremos, consternados, a sentença: *“Caiu a chuva, vieram as enxurradas, sopraram os ventos e deram contra a casa, e ela caiu. E foi grande a sua queda !”* Já **se agirmos, cientificamente, como o homem sensato, que construiu a sua casa sobre a rocha**, será outro o veredicto com que seremos agraciados: *“Caiu a chuva, vieram as*

127. Dos Fundamentos..., *op. cit.*, p. 38.

*enxurradas, sopraram os ventos e deram contra a casa, mas ela não caiu, porque estava alicerçada na rocha”*¹²⁸.

Curitiba, dia 23 de novembro de 2020 –
Dia de **São Columbano**,

Monge irlandês (543-615) que se dedicou às missões de evangelização pela Europa, tendo sido abade e fundador de numerosos mosteiros, inclusive de alguns célebres, como o de Luxeuil (França) e o de Bobbio (Itália); e embora gozasse de muito respeito do rei dos francos, não hesitou em dar

prioridade ao seu dever, denunciando os maus costumes da corte, apesar da

deportação que atingiu a ele e aos monges irlandeses¹²⁹.

REFERÊNCIAS

1. Obras Jurídicas

ALEXY, Robert. *Teoría de los Derechos Fundamentales*. Tradução: Ernesto Garzón Valdés. Madrid: *Centro de Estudios Constitucionales*, 1993.

ASOREY, Rubén O. *Seguridad Jurídica y Derecho Tributario*. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, RT, nº 52, abr./jun. 1990, p. 27-42.

ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. São Paulo: RT, 1985. (Temas Fundamentais de Direito Público, 7).

128. R. DE VAUX, GILBERTO DA SILVA GORGULHO et al., *A Bíblia de Jerusalém*, p. 1291-1292.

129. MARIO SGARBOSSA, *Os Santos e os Beatos da Igreja do Ocidente e do Oriente*, p. 662; DAVID HUGH FARMER, *The Oxford Dictionary of Saints*, p. 116-117; JOHN J. DELANEY, *Dictionary of Saints*, p. 151-152; LAVINIA COHN-SHERBOK, *Who's Who in Christianity*, p. 60-61; ALBAN BUTLER, *Vida dos Santos de Butler*, v. XI, p. 215-219; VERA SCHAUER e HANNS MICHAEL SCHINDLER, *Diccionario Ilustrado de los Santos*, p. 128.

_____. *República e Constituição*. 2.ed. Atualização: Rosolea Miranda Folgosi. São Paulo: Malheiros, 1998.

ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008.

_____. *Segurança Jurídica: Entre Permanência, Mudança e Realização no Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011.

_____. *Teoría de la Seguridad Jurídica. Traducción: Laura Criado Sánchez*. Madrid: Marcial Pons, 2012. (*Cátedra de Cultura Jurídica*).

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*. São Paulo: RT, 1978.

BANDEIRA DE MELLO, Oswaldo Aranha. *A Teoria das Constituições Rígidas*. 2.ed. São Paulo: Bushatsky, 1980.

BARBALHO UCHÔA CAVALCANTI, João. *Constituição Federal Brasileira – Commentarios (sic)*. Rio de Janeiro: Litho-Typographia (sic), 1902.

BARBOSA, Rui. *Commentarios á Constituição Federal Brasileira Colligidos e Ordenados por Homero Pires (sic)*. V. V. São Paulo: Saraiva, 1934.

_____. Os Atos Inconstitucionais do Congresso e do Executivo. In: *Trabalhos Jurídicos*. Rio de Janeiro: Casa de Rui Barbosa, 1962. (Obras Seletas de Rui Barbosa, XI).

BARRETTO, Vicente (org.). *O Liberalismo e a Constituição de 1988: Textos Selecionados de Rui Barbosa*. Rio de Janeiro: Nova Fronteira e Fundação Casa de Rui Barbosa, 1991.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 1972.

BOBBIO, Norberto. *A Era dos Direitos*. Tradução: Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro: Campus, 1992.

_____. *Igualdade e Liberdade*. Tradução: Carlos Nelson Coutinho. 3.ed. Rio de Janeiro: Ediouro, 1997.

_____. e BOVERO, Michelangelo (org.). *Teoria Geral da Política: A Filosofia Política e as Lições dos Clássicos*. Tradução: Daniela Beccaccia Versiani. Rio de Janeiro: Campus, 2000.

BORGES, José Souto Maior. A Isonomia Tributária na Constituição Federal de 1988. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, Malheiros, nº 64, [1995?], p. 8-17.

_____. Significação do Princípio da Isonomia na Constituição de 1988. *Revista Trimestral de Direito Público*. São Paulo, Malheiros, nº 15, 1996, p. 29-34.

_____. O Princípio da Segurança na Constituição Federal e na Emenda Constitucional 45/2004 – Implicações Fiscais. In: PIRES, Adilson Rodrigues e TÔRRES, Heleno Taveira (org.). *Princípios de Direito Financeiro e Tributário – Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 245-272.

CAMPOS, Francisco. Igualdade Perante a Lei – Sentido e Compreensão desta Garantia Constitucional... In: *Direito Constitucional*. V. II. Rio de Janeiro-São Paulo: Freitas Bastos, 1956, p. 7-56.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 5.ed. Coimbra: Almedina, 2002.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 24.ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

CARRIÓ, Genaro R. *Notas sobre Derecho y Lenguaje*. 4.ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1990.

CARVALHO, Paulo de Barros. Estatuto do Contribuinte, Direitos, Garantias Individuais em Matéria Tributária e Limitações Constitucionais nas Relações entre Fisco e Contribuinte. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, RT, nº 7-8, jan./jun. 1979, p. 135-151.

_____. *Teoria da Norma Tributária*. 3.ed. S. Paulo: Max Limonad, 1998.

_____. *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 4.ed. S. Paulo: Saraiva, 2006.

_____. *Direito Tributário: Linguagem e Método*. 5.ed. São Paulo: Noeses, 2013.

_____. *Curso de Direito Tributário*. 29.ed. S. Paulo: Saraiva, 2018.

CAVALCANTI FILHO, Theophilo. *O Problema da Segurança no Direito*. São Paulo: RT, 1964.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário*. 8.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

_____. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 9.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

COMPARATO, Fábio Konder. Segurança e Democracia. In: LAMOUNIER, Bolívar; WEFFORT, Francisco C.; e BENEVIDES, Maria Victoria. *Direito, Cidadania e Participação*. São Paulo: T. A. Queiroz, 1981, p. 199.

_____. *A Afirmação Histórica dos Direitos Humanos*. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

CORTÉS DOMÍNGUEZ, Matías. *Ordenamiento Tributario Español*. V. I. 4.ed. Madrid: Civitas, 1985.

COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

CUNHA, Paulo Ferreira da. Dos Fundamentos dos Direitos Fundamentais. In: *Res Publica: Ensaio Constitucionais*. Coimbra: Almedina, 1998, p. 27-49.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Notas de Atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

_____. *Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário: Proteção da Confiança, Boa-Fé Objetiva e Irretroatividade*

como *Limitações Constitucionais ao Poder Judicial de Tributar*. São Paulo: Noeses, 2009.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Proibição de Tributos com Efeito de Confisco*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

FIGUEIREDO, Lúcia Valle. Princípios de Proteção ao Contribuinte: Princípio de Segurança Jurídica. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, RT, n.º. 47, jan./mar. 1989, p. 56-61.

GALLO, Franco. *Las Razones del Fisco: Ética y Justicia en los Tributos*. Traducción: José A. Rozas Valdés y Francisco Cañal. Madrid: Marcial Pons, 2011.

GIARDINA, Emilio. *Le Basi Teoriche del Principio della Capacità Contributiva*. Milano: Giuffrè, 1961.

GODOI, Marciano Seabra de. O “Quê” e o “Porquê” da Tipicidade Tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi e ROCHA, Sérgio André (coord.). *Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário*. S. Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 71-99.

GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. *O Princípio do Não Confisco no Direito Tributário*. São Paulo: RT, 2003.

GUASTINI, Riccardo. *Das Fontes às Normas*. Tradução: Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

HART, Herbert L. A. *O Conceito de Direito*. Tradução: A. Ribeiro Mendes. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1986.

HORVATH, Estevão. *O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário (sic)*. São Paulo: Dialética, 2002.

KRUSE, Heinrich Wilhelm. *Derecho Tributario*. Traducción: Perfecto Yebra Martul-Ortega. Madrid: EDR, 1978.

LOPES, Ana Maria D’Ávila. *Os Direitos Fundamentais como Limites ao Poder de Legislar*. Porto Alegre: Fabris, 2001.

MACHADO PAUPERIO, Arthur. *Introdução Axiológica ao Direito*. Rio de Janeiro: Forense, 1977.

MALERBI, Diva Prestes. Segurança Jurídica e Tributação. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, RT, nº 47, jan./mar. 1989, p. 202-208.

MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego. *La Protección del Mínimo Existencial en el Ámbito del I. R. P. F.* Madrid: Colex, 1996.

NOGUEIRA, Alberto. *A Reconstrução dos Direitos Humanos da Tributação*. Rio de Janeiro: Renovar, 1997.

PAWLOWSKY, Karina. *A Utilização de Tributo com Efeito de Confisco e sua Vedação Constitucional*. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

PÉREZ LUÑO, Antonio-Enrique. *Derechos Humanos, Estado de Derecho y Constitución*. 5.ed. Madrid: Tecnos, 1995.

PIMENTA BUENO, José Antônio. *Direito Público Brasileiro e Análise da Constituição do Império*. Brasília: Senado Federal e UnB, 1978. (Col. Bernardo Pereira de Vasconcelos, Estudos Jurídicos, 5).

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda nº 1 de 1969*. T. III. 3.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987.

RADBRUCH, Gustav. *Introducción a la Filosofía del Derecho*. Traducción: Wenceslao Roces. 4.ed. México: Fondo de Cultura Económica, 1974. (Breviarios, 42).

REALE, Miguel. *Filosofia do Direito*. 10.ed. São Paulo: Saraiva, 1983.

ROBLES, Gregorio. *Los Derechos Fundamentales y la Ética en la Sociedad Actual*. Madrid: Cívitas, 1992. (Cuadernos Cívitas).

SÁINZ DE BUJANDA, Fernando. *Lecciones de Derecho Financiero*. Madrid: Universidad Complutense, 1993.

SANTIAGO NINO, Carlos. *Ética y Derechos Humanos: Un Ensayo de Fundamentación*. 2.ed. Buenos Aires: Astrea, 1989.

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 6.ed. São Paulo: RT, 1990.

TIPKE, Klaus e LANG, Joachim. *Direito Tributário*. V. I. Tradução: Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Fabris, 2008.

TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: Metodica da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: RT, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. Liberdade, Segurança e Justiça no Direito Tributário. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). *Justiça Tributária: Direitos do Fisco e Garantias dos Contribuintes nos Atos da Administração e no Processo Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 679-705.

_____. *Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia*. 2.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999 (Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário, III).

TROTABAS, Louis. *Finances Publiques*. Paris: Dalloz, 1969.

VALADÃO, Alexsander Roberto Alves. *Espécies Tributárias e o Mínimo Existencial: Contributo para o Desenvolvimento de um Estado Fiscal Sustentável*. Curitiba: Juruá, 2013.

VALLE, Maurício Dalri Timm do. *Princípios Constitucionais e Regras-Matrizes de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI*. São Paulo: Noeses, 2016.

VASQUES, Sérgio. *O Princípio da Equivalência como Critério de Igualdade Tributária*. Coimbra: Almedina, 2008. (Teses).

VELLOSO, Andrei Pitten. *O Princípio da Isonomia Tributária: Da Teoria da Igualdade ao Controle das Desigualdades Impositivas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

_____. *Constituição Tributária Interpretada*. 2.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

VIEIRA, José Roberto. Princípios Constitucionais e Estado de Direito. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, RT, nº 54, out./dez. 1990, p. 95-104.

_____. *A Regra-Matriz de Incidência do IPI: Texto e Contexto*. Curitiba: Juruá, 1993.

_____. Uma Reforma Tributária de Gatinhos e Hienas! *Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional*. Curitiba, Academia Brasileira de Direito Constitucional, nº 5, 2004, p. 39-54.

_____. Medidas Provisórias Tributárias e Segurança Jurídica: A Insólita Opção Estatal pelo “Viver Perigosamente”. In: BARRETO, Aires *et al.* *Segurança Jurídica na Tributação e Estado de Direito*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 317-373.

_____. O IRPF e o Direito Fundamental à Igualdade: Um Tributo de Dupla Personalidade! In: BRANCO, Paulo Gonet; MEIRA, Liziane Angelotti; e CORREIA NETO, Celso de Barros (coord.). *Tributação e Direitos Fundamentais conforme a Jurisprudência do STF e do STJ*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 164-226. (Série IDP).

_____. Educação e Imposto de Renda das Pessoas Físicas: O Rei está nu! In: PARISI, Fernanda Drummond; TÔRRES, Heleno Taveira; MELO, José Eduardo Soares de (coord.). *Estudos de Direito Tributário em Homenagem ao Professor Roque Antonio Carrazza*. V. 2. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 148-215.

_____. Legalidade e Norma de Incidência: Influxos Democráticos no Direito Tributário. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). *Tributação: Democracia e Liberdade – Em Homenagem à Ministra Denise Martins Arruda*. São Paulo: Noeses, 2014, p. 925-963.

_____. Prefácio – Em Busca da Verdade sobre o IPI: Dos Voos com Instrutor aos Voos Solos Ousados. In: VALLE, Maurício Dalri Timm do. *Princípios Constitucionais e Regras-Matrizes de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI*. São Paulo: Noeses, 2016, p. XXV-XLIII.

_____. e MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego. Direito Constitucional Tributário Comparado: Brasil e Espanha. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, Malheiros, nº 68, [1997?], p. 95-99.

XAVIER, Alberto. *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*. S. Paulo: RT, 1978.

_____. *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*. S. Paulo: Dialética, 2001.

2. Obras Não Jurídicas

ABBAGNANO, Nicola. *Dicionário de Filosofia*. Tradução: Alfredo Bosi. São Paulo: Mestre Jou, 1962.

AQUINO, Santo Tomás. *Tratado da Lei*. Tradução: Fernando Couto. Porto: RÉS, [1989?]. (RES JURIDICA).

ARISTÓTELES. *Ética a Nicômaco*. In: *Tópicos, Dos Argumentos Sofísticos, Metafísica, Ética a Nicômaco e Poética*. Tradução: Leonel Vallandro, Gerd Bornheim et al. São Paulo: Abril Cultural, 1973, p. 245-436. (Os Pensadores, IV).

_____. *Obra Jurídica*. Tradução: Fernando Couto. Porto: RÉS, 1989. (RES JURIDICA).

BETTO, Frei. *Parábolas de Jesus: Ética e Valores Universais*. Petrópolis, RJ: Vozes, 2017.

BUTLER, Alban. *Vida dos Santos de Butler*. V. XI. Tradução: Attílio Brunetta. Petrópolis-RJ: Vozes, 1993.

COHN-SHERBOK, Lavinia. *Who's Who in Christianity*. London: Routledge, 1998.

CUNHA, Antônio Geraldo da. *Dicionário Etimológico Nova Fronteira da Língua Portuguesa*. 2.ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1996.

DELANEY, John J. *Dictionary of Saints*. New York: Doubleday, 2005.

FARMER, David. *The Oxford Dictionary of Saints*. 5.ed. New York: Oxford University Press, 2004.

JAPIASSÚ, Hilton e SOUZA FILHO, Danilo Marcondes de. *Dicionário Básico de Filosofia*. 2.ed. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 1991.

LALANDE, André. *Vocabulário Técnico e Crítico da Filosofia*. 3.ed. Tradução: Fátima Sá Correia et al. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

MOISÉS, Massaud. *A Criação Literária: Prosa II*. 18.ed. São Paulo: Cultrix, 1997.

_____. *A Criação Literária: Poesia*. 15.ed. São Paulo: Cultrix, 2001.

_____. *Dicionário de Termos Literários*. 12.ed. São Paulo: Cultrix, 2004.

PAZ, Olegário e MONIZ, António. *Dicionário Breve de Termos Literários*. Lisboa: Presença, 1997.

RANGEL, Alexandre. *As Mais Belas Parábolas de Todos os Tempos*. V. I. Petrópolis, RJ: Vozes, 2015.

SCHAUBER, Vera e SCHINDLER, Hanns Michael. *Diccionario Ilustrado de los Santos*. Traducción: Luis Miralles de Imperial. Barcelona: Grijalbo Mondadori, 2001.

SGARBOSSA, Mario. *Os Santos e os Beatos da Igreja do Ocidente e do Oriente*. Tradução: Armando Braio Ara. São Paulo: Paulinas, 2003.

SOARES, Angélica. *Gêneros Literários*. 7.ed. São Paulo: Ática, 2007. (Princípios, 166).

VAUX, R. de; GORGULHO, Gilberto da Silva et al. *A Bíblia de Jerusalém*. Tradução: F. M. Abel, Samuel Martins Barbosa et al. São Paulo: Paulinas, 1981.