

O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA MATERIALMENTE QUALIFICADA – UMA FUNDAMENTAL ESPECIFICIDADE DO SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

*Luís Cesar Souza de Queiroz*¹

1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Nos últimos anos, a partir de diversos influxos doutrinários, nacionais e internacionais, o Supremo Tribunal Federal tem produzido decisões que parecem flexibilizar o que a Constituição brasileira dispõe acerca da legalidade em matéria tributária. Dentre as decisões proferidas pelo Pleno da Corte Suprema, destacam-se as seguintes: RE 343446 – caso Contribuição SAT, julgado em 20/03/2003; ADI 4697 – caso delegação da fixação de anuidades pelos Conselhos Profissionais, julgado em 06/10/2016; RE 838284 – caso da Taxa ART, julgado em 19/10/2016; RE 602917 – caso das Pautas Fiscais em matéria

1. Professor Titular de Direito Financeiro e Tributário da Universidade do Estado do Rio de Janeiro – UERJ. Procurador Regional da República. Mestre e Doutor em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC-SP. Pós-Doutor em Filosofia pela Universidade Federal do Rio de Janeiro – UFRJ.

de IPI, julgado em 29/06/2020; ADI 5277 – caso da alteração de alíquotas do PIS-PASEP e COFINS pelo Poder Executivo, julgado em 10/12/2020; RE 1043313 – caso da redução e restabelecimento de alíquotas do PIS-PASEP e COFINS, julgado em 10/12/2020; e os recentíssimos julgamentos da ADI 4397 e do RE 677725 em 11/11/2021 – caso FAP.

Em todos esses julgamentos, o Supremo Tribunal Federal, expressa ou implicitamente, reconhece que procedeu a uma flexibilização do princípio da legalidade em matéria tributária. Argumentos relacionados à praticabilidade e à capacidade contributiva têm sido utilizados para fundamentar esse entendimento.

Esse contexto jurisprudencial da Corte Constitucional brasileira suscita a relevância de se refletir sobre até que ponto essa flexibilização é consonante com as especificidades da Constituição brasileira, especialmente em função do disposto nos arts. 145, § 2º, 146, inciso III, alínea “a”, 149, § 2º, inciso III, alíneas “a” e “b”, 150, inciso I e § 6º, 153, § 1º (*a contrario sensu*) e 154, inciso I, relativas à legalidade em matéria tributária, o que envolve diretamente o que aqui se denomina de *princípio constitucional da legalidade tributária materialmente qualificada*.

2. ALGUMAS NOÇÕES FUNDAMENTAIS

A compreensão do tema em comento suscita o assentamento de algumas noções fundamentais, quais sejam: palavra, conceito, definição, texto jurídico, interpretação, indeterminação conceitual, mutação conceitual, validade jurídica, norma jurídica, norma de produção normativa e norma de conduta, princípio jurídico.

Entende-se que conceito é uma ideia geral, noção ou sentido de algo. Signos são elementos da linguagem, que designam outros elementos. O signo é um fenômeno que nossa mente relaciona com outro fenômeno. O gênero signo compreende as espécies ícone, índice e símbolo. O ícone é o signo

que, de algum modo, retrata o objeto a que se refere. O índice é o signo que apresenta uma ligação física com o objeto que designa. E o símbolo é a espécie de signo construída de forma convencional, sem que haja necessariamente qualquer tipo de ligação com o objeto que representa, significa. A palavra é a expressão verbal do conceito. Diferentes palavras (automóvel, carro, veículo automotor, etc.) podem exprimir um mesmo conceito. E diferentes conceitos podem ser expressos por uma mesma palavra (p.ex., a palavra bala, pode designar um tipo de doce ou projétil de arma de fogo). Conceito não se confunde com definição. O termo definição tem sido usado tanto para designar a operação mental em que se determina o âmbito de um conceito, como para o produto da enunciação ou exteriorização por meio de linguagem dessa operação mental (QUEIROZ, 2021, p. 7).

Interpretação significa a construção de sentido, com valoração e uso da razão, socioculturalmente informada, que pode ser de um objeto linguístico ou não linguístico, a qual é realizada pelo intérprete e que decorre do *ser* do intérprete, conforme seus pré-conceitos, conceitos, valores e aspirações, que são afetados pela história efetual e pela tradição, as quais estão em permanente formação e transformação. A *interpretação jurídica* é a interpretação que apresenta a especificidade de ser relativa à construção de sentido de Direito, do conteúdo do Direito, de fatos jurídicos e de efeitos jurídicos, considerados os requisitos que caracterizam e fundamentam um sistema como sendo de natureza jurídica.

Norma jurídica é a mensagem prescritiva que se constrói a partir da interpretação de signos, em geral textos, dotada de uma estrutura lógica própria, cuja natureza jurídica decorre do fato de pertencer ao sistema jurídico por ter sido regularmente produzida, isto é, produzida de acordo com norma(s) jurídica(s) que estabelece(m) requisitos para sua produção, que tem na Constituição as de mais elevada hierarquia. *Texto jurídico* é o conjunto de símbolos produzidos que veicula uma ou mais mensagens prescritivas de natureza jurídica. Existir “lei”,

enquanto texto, dotado de materialidade física, seja tinta impressa num papel ou pixels em uma tela, é uma questão de fato, de existência física. Coisa diversa é saber se a produção desta lei cumpriu os requisitos formais e materiais estabelecidos pela norma que dispõe acerca de sua produção. A existência física de lei não significa que tenha sido veiculada norma com fundamento jurídico de validade, isto é, norma jurídica, cuja natureza é conceitual. Existência física de lei não se confunde com a existência de norma jurídica (QUEIROZ, 2021, p. 387).

Validade é a qualidade de norma que pertence ao sistema jurídico, em função de ter sido regularmente produzida, isto é, em função de ter sido produzida em consonância com os requisitos formais e materiais estabelecidos pelas normas desse sistema, que tem, na Constituição, as de mais elevada hierarquia. Norma jurídica não se confunde com texto jurídico.

A atividade de interpretação é afetada pelo fenômeno da *indeterminação conceitual*. Há que se diferenciar o fenômeno da *indeterminação conceitual* do atinente à *ambiguidade por polissemia*. Este é mais fácil ser identificado e resolvido. Fala-se que há ambiguidade por polissemia quando o sentido de um termo ou palavra é duvidoso, em função de esse termo ou palavra ser utilizado para designar objetos claramente diferentes. Por exemplo, a palavra “renda” pode designar um tipo de tecido que forma desenhos variados, como também pode designar uma grandeza econômica que serve de base tributável para um imposto – o imposto sobre a renda. Essa ambiguidade por polissemia normalmente é solucionada com a identificação do contexto, linguístico ou extralinguístico, em que a palavra é utilizada (CARRIÓ, 1966, pp. 28-29; ULLMANN, 1987, pp. 347-348; ROSS, 1994, p. 112; GUIBOURG, GHIGLIANI, GUARINONI, 2004, pp. 51-52). Por sua vez, o fenômeno da imprecisão ou indeterminação, que acompanha a linguagem em geral, pelo que é útil salientar que não é peculiar à linguagem jurídica, causa para o intérprete uma dificuldade bem mais elevada quando ele desempenha sua atividade de construção de sentidos.

Numa visão mais abrangente, parece que a indeterminação decorre de um fenômeno mais complexo, relacionado ao processo de conhecimento – compreensão-interpretação – do mundo. O ser humano compreende o mundo em que vive segundo informações e critérios social e culturalmente recebidos da tradição e, permanentemente, enriquecidos e reelaborados em função de suas experiências, vivências e aspirações. O *ser* do humano, em especial seus valores, sentimentos e razão, informa a sua visão ou construção do mundo ao qual pertence. Como destaca Vygotsky (2001, p. 16), não há como ignorar a mútua influência entre pensamento e afeto, pois “existe um sistema semântico dinâmico que representa a unidade dos processos afetivos e intelectuais, que em toda ideia existe, em forma elaborada, uma relação afetiva do homem com a realidade representada nessa ideia”. Esse *mundo construído* informa a identidade e a autoconsciência do *ser* do humano. O ser humano constrói o mundo de acordo com suas possibilidades e limitações e é afetado por sua visão de mundo. Ele não apenas está no mundo – ser no mundo–, mas também pertence ao mundo – ser do mundo. Esse processo de conhecimento é permanente, vai do todo à parte e da parte ao todo, e serve-se da conclusão atual como uma etapa para a construção de uma nova conclusão no futuro, pelo que se apresenta não como um processo repetitivo, mas como um processo continuamente produtivo. Tal processo é interessantemente explicado pelas referidas noções de *círculo da compreensão* de Heidegger e de *círculo hermenêutico* e *história efetiva* de Gadamer.

Portanto, parece certo considerar que a questão relativa aos denominados “conceitos indeterminados” ou, de forma mais apropriada, relativa ao fenômeno da *indeterminação conceitual* não é peculiar ao universo do Direito, posto que se relaciona com o processo de conhecimento e constituição – compreensão-interpretação-aplicação – dos objetos em geral, axiológica e racionalmente informado. Portanto, o fenômeno da indeterminação conceitual é complexo e relaciona-se à dificuldade de realizar, em graus diversos, as seguintes atividades humanas:

- a) de identificar e constituir um objeto específico (construção do *conceito de um objeto específico*) – pois o sujeito cognoscente tem a possibilidade de adotar, eleger, infinitas características identificatórias ou definitórias, que, ante as limitações humanas, são construídas e adotadas dentro das possibilidades e limites humanos;
- b) de constituir uma classe de objetos (construção do *conceito de classe de objetos*), que apresentem características identificatórias ou definitórias comuns, no sentido de semelhantes, não idênticas – pois o sujeito cognoscente também tem a possibilidade de eleger infinitos caracteres identificatórios ou definitórios comuns, o que deve ser concebido como atividade que reúne, que aproxima, sem tornar idênticos, objetos semelhantes, para criar a classe de objetos; e
- c) de decidir, com valoração e uso da razão, se o *conceito de certo objeto corresponde ao conceito de certa classe de objetos* – pelas razões já explicadas nos itens “a” e “b”.

Fenômeno que igualmente afeta o processo de construção de conceitos é o da mutação conceitual. Considera-se *mutação conceitual* o fenômeno (também, mas não exclusivamente jurídico) representativo das mudanças de compreensão-interpretação dos objetos em sentido amplo, reais ou imaginários, as quais decorrem das mais variadas razões (morais, econômicas, culturais, físicas, tecnológicas, etc.) que se dão ao longo do tempo, o que pode se dar com a preservação do nome anteriormente usado para designar o conceito ou com a adoção de um novo nome.

As normas jurídicas podem se apresentar como norma de conduta ou norma de produção normativa. A denominada *norma de conduta* ou *norma de comportamento*, caracteriza-se por determinar como as pessoas devem se comportar. Em termos mais analíticos, a norma de conduta é aquela cujo

antecedente descreve uma situação de fato e cujo consequente apresenta a regulação de uma conduta intersubjetiva, por meio de uma permissão (P), uma obrigação (O) ou uma proibição (V). A norma que institui a obrigação de pagar tributo é um exemplo de norma de conduta.

A denominada *norma de produção normativa* ou norma de competência caracteriza-se por estabelecer os requisitos necessários para que outras normas sejam produzidas. Por definição, ela não regula qualquer conduta. Caso regulasse seria norma de conduta, não norma de produção normativa. Em termos mais analíticos, a norma de produção normativa é aquela cujo antecedente descreve uma específica situação de fato, que se caracteriza por apresentar, total ou parcialmente, os requisitos formais (sujeito competente e procedimento) e materiais (declaração prescritiva condicionada) necessários para que uma norma passe a pertencer (a ter validade – criação) ou deixe de pertencer (revogação) ao sistema jurídico, e cujo consequente apresenta uma estrutura relacional, composta por variáveis, que simboliza a norma jurídica a ser criada ou revogada.

Concebe-se o conceito de princípio de modo a compatibilizá-lo com o conceito de norma jurídica. Assim, entende-se princípio com o sentido de aspecto ou aspectos do conteúdo, parcial ou total, do antecedente ou do consequente de norma ou normas jurídicas, portador(es) de elevada carga axiológica; e que princípio constitucional seja usado com o sentido de aspecto ou aspectos do conteúdo, parcial ou total, do antecedente ou do consequente de norma ou normas constitucionais, portador(es) de elevada carga axiológica.

3. O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE (GERAL)

Concebe-se que o *princípio da legalidade tributária materialmente qualificada* se apresenta com as feições de princípio da legalidade (geral) enriquecido com específicas exigências de natureza material tributária, pelo que, antes de analisar aquele, convém tecer algumas considerações sobre este.

O princípio da legalidade é considerado um dos mais relevantes do sistema constitucional brasileiro. Trata-se de um princípio constitucional que se aplica a todas as áreas do Direito, não sendo peculiar à área tributária.

Como leciona Seabra Fagundes (1957, 114), “o chamado princípio de legalidade se tem entendido como o condicionamento de toda atividade à lei no sentido formal (regra emanada do órgão legislativo)”. E complementa:

O princípio de legalidade nos interessa, particularmente, quando relacionado com as atividades administrativas do Estado, mas é extensivo a tôdas as atividades estatais. A submissão à ordem jurídica não atinge apenas os atos do Poder Executivo. Dentro dela se hão de exercer tôdas as atividades estatais. O Estado nascido de um ato institucional limitativo da sua atividade e tendo por finalidade a edição e realização do direito, tem necessariamente de conformar à ordem jurídica o desenvolvimento da sua ação.

À ordem jurídica de órbita constitucional se submetem também os Poderes Legislativo e Judiciário, que funcionam segundo a competência a êles atribuída na Lei Fundamental.

Pontes de Miranda (1987, tomo V, p. 1), em seus comentários ao § 2º do art. 153 da Constituição brasileira de 1967 com a emenda nº 1 de 1969², assim enuncia o sentido do princípio da legalidade:

2. “Art. 153. A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

§ 1º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de sexo, raça, trabalho, credo religioso e convicções políticas. Será punido pela lei o preconceito de raça.

[...]

§ 2º Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.”

Esse dispositivo comentado por Pontes de Miranda encontra-se com a mesma redação no inciso II do art. 5º da atual Constituição brasileira:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

II – ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

Tem-se, aí, o **princípio de legalidade** (melhor: de legalitariedade): **qualquer regra jurídica que crie dever de ação positiva (fazer) ou de ação negativa (deixar de fazer, abster-se) tem de ser regra de lei, com as formalidades que a Constituição exige.** Nas origens, o princípio do § 2º traduzia a vitória contra os atos “legislativos”, sem ser pelas Assembleias de fonte popular, contra o direito elaborado e imposto pelo monocrata, ou pelos oligocratas.

Geraldo Ataliba (1984, p. 138), sob a consideração dessa mesma realidade constitucional de 1967-1969, destaca a relevância do princípio da legalidade:

Assim, a Constituição consagra o princípio segundo o qual ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer, a não ser em virtude de lei. Isto significa que, no Brasil, só lei obriga e nenhuma norma, a não ser a legal pode ter força inovadora a obrigatória (nisto, o nosso regime é peculiar e mais estrito que a maioria do direito comparado). Entre nós, todos os demais atos normativos, para terem força inovadora obrigatória, devem ser imediatamente infraconstitucionais, como acontece com a lei: só assim podem com ela ser postas em cotejo.

Celso Antônio Bandeira de Mello (2010, pp. 102-103) observa que o princípio da legalidade, além de ter assento na estrutura do Estado de Direito e do sistema constitucional como um todo, “está radicado especificamente nos arts. 5º, II, 37, *caput*, e 84, IV, da Constituição Federal”, e aponta para as exigências decorrentes deste princípio:

Nos termos do art. 5º, II, “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Aí não se diz “em virtude de” decreto, regulamento, resolução, portaria ou quejandos. Diz-se “em virtude de lei”. Logo, a Administração não poderá proibir ou impor comportamento algum a terceiro, salvo se estiver previamente embasada em determinada lei que lhe faculte proibir ou impor algo a quem quer que seja. Vale dizer, não lhe é possível expedir regulamento, instrução, resolução, portaria ou seja lá que ato for para coartar a liberdade dos administrados, salvo se, em lei, já existir delineada a contenção ou imposição que o ato administrativo venha a minudenciar.

Além de perfilar essa mesma linha de entendimento, Paulo de Barros Carvalho (2011, p. 201, grifo nosso) ressalta a importância do princípio da legalidade para todo o ordenamento jurídico brasileiro:

Também explícito em nosso sistema – art. 5º, II – essa máxima assume o papel de absoluta preponderância. *Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.* **Efunde sua influência por todas as províncias do direito positivo brasileiro, não sendo possível pensar no surgimento de direitos subjetivos e de deveres correlatos sem que a lei os estipule.** Como o objetivo primordial do direito é normar a conduta, e ele o faz criando direitos e deveres correlativos, a relevância desse cânone transcende qualquer argumentação que pretenda enaltecê-lo. A diretriz da legalidade está naquela segunda acepção, isto é, a de norma jurídica de posição privilegiada que estipula limites objetivos.

Por força do princípio da legalidade, salvo exceção constitucionalmente prevista, somente a lei, no sentido de instrumento introdutor de norma primário, pode ser instrumento com aptidão para introduzir norma de conduta (que em seu consequente, estabelece a regulação de conduta intersubjetiva, modalizando-a em proibida, permitida ou obrigatória) ou norma de produção normativa (que estabelece em seu antecedente requisitos para a produção de outras normas jurídicas) no sistema jurídico brasileiro. Fala-se em lei no sentido de instrumento introdutor de norma primário, a fim de designar os instrumentos que são capazes, com fundamento direto na Constituição, de introduzir norma no sistema jurídico brasileiro, compreendendo a emenda constitucional, lei complementar, lei ordinária, lei delegada, medida provisória, decreto legislativo e resolução legislativa (art. 59 da CRFB).

Não se pode deixar de anotar que, por força da Emenda Constitucional nº 32/2001, tornou-se possível a utilização do denominado “decreto autônomo” no ordenamento brasileiro, cujo suporte de validade advém diretamente da Constituição, especificamente para tratar da matéria relativa a “organização e funcionamento da administração federal, quando não

implicar aumento de despesa nem criação ou extinção de órgãos públicos” e “extinção de funções ou cargos públicos, quando vagos” (respectivamente, alíneas “a” e “b” do inciso VI do art. 84 da Constituição). O Supremo Tribunal Federal, no julgamento da ADI 2.564, declarou a constitucionalidade dessa alteração constitucional, como se atesta pelo teor da ementa do acórdão:

ACÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. DECRETO Nº 4.010, DE 12 DE NOVEMBRO DE 2001. PAGAMENTO DE SERVIDORES PÚBLICOS DA ADMINISTRAÇÃO FEDERAL. LIBERAÇÃO DE RECURSOS. EXIGÊNCIA DE PRÉVIA AUTORIZAÇÃO DO PRESIDENTE DA REPÚBLICA. Os artigos 76 e 84, I, II e VI, a, todos da Constituição Federal, atribuem ao Presidente da República a posição de chefe supremo da Administração Pública Federal, ao qual estão subordinados os Ministros de Estado. Ausência de ofensa ao princípio da reserva legal, diante da nova redação atribuída ao inciso VI do art. 84 pela Emenda Constitucional nº 32/2001, que permite expressamente ao Presidente da República dispor, por decreto, sobre a organização e o funcionamento da administração federal, quando isso não implicar aumento de despesa ou criação de órgãos públicos, exceções que não se aplicam ao Decreto atacado. Ação direta de inconstitucionalidade cujo pedido se julga improcedente.³

O Princípio da Legalidade está presente em todas as normas constitucionais, sejam as de produção normativa sejam as de conduta.

No tocante à norma constitucional de conduta, o princípio é atendido de forma direta e indubidosa, pois ela é veiculada pela “lei constitucional” (a Constituição). Ou, de outro ângulo, por ser norma constitucional apresenta-se como norma-origem do Direito.

Com relação à norma constitucional de produção normativa, o princípio está presente no antecedente, ou melhor, em

3. ADI 2.564 / DF. Rel. Min. Ellen Gracie, julgamento: 08/10/2003. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. DJ 06-02-2004, p. 22. Ement v. 2138-03, p. 511.

parte do antecedente. Ressalta-se: o antecedente é incidível; apenas por uma operação de abstração, com fins puramente cognoscitivos, é que tal separação é possível, para se destacar alguns aspectos axiologicamente enriquecidos.

Conforme explicado, o antecedente da norma constitucional de produção normativa descreve um fato complexo composto pelos seguintes elementos:

- a) um ou mais sujeitos de direito (sujeito(s) competentes);
- b) um procedimento; e
- c) uma declaração prescritiva.

Ora, no caso do denominado princípio da legalidade, o que se tem é uma elevação da carga axiológica (uma valorização jurídica) dos aspectos do antecedente citados nas letras “a” e “b”, quais sejam: o sujeito de direito e o procedimento.

O conceito do fato complexo suficiente (fato ocorrido no mundo fenomênico, plano concreto) sofrerá a incidência da norma constitucional de produção normativa e produzirá, como efeito jurídico, norma infraconstitucional (válida pelo menos no que toca ao “Princípio da Legalidade”) quando:

- a) o sujeito de direito for aquele descrito pelo antecedente da norma constitucional de produção normativa (ex.: Congresso Nacional e o Presidente da República); e
- b) o procedimento seguido for aquele igualmente descrito pelo antecedente da norma constitucional (ex.: processo legislativo – Constituição da República – arts. 61 a 67).

Portanto, o princípio da legalidade estará atendido quando, no mundo fenomênico, real, estiverem presentes os requisitos correspondentes aos aspectos sujeito de direito e procedimento, descritos pelo antecedente da norma constitucional de produção normativa.

4. O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA MATERIALMENTE QUALIFICADA

Esclarecido o sentido do princípio da legalidade, cabe voltar a atenção para o que se denomina princípio da legalidade tributária materialmente qualificada, que se pode dizer que representa o princípio da legalidade combinado com condições de natureza material tributária. Às condições formais correspondentes ao princípio da legalidade são acrescentadas algumas condições materiais relativas ao aspecto declaração prescritiva condicionada. Essa ideia de acréscimo referente a condições de natureza material tributária como elemento específico do princípio da legalidade tributária materialmente qualificada é destacada por Paulo de Barros Carvalho (2011, p. 208) ao tratar do que denomina de princípio da estrita legalidade tributária ou tipicidade tributária:

O veículo introdutor da regra tributária no ordenamento há de ser sempre a lei (sentido lato), porém o princípio da estrita legalidade diz mais do que isso, estabelecendo a necessidade de que a lei adventícia traga no seu bojo os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional. Esse plus caracteriza a tipicidade tributária, que alguns autores tomam como outro postulado imprescindível ao subsistema de que nos ocupamos, mas que pode, perfeitamente, ser tido como uma decorrência imediata do princípio da estrita legalidade.

Em linha semelhante, posiciona-se Sacha Calmon Navarro Coêlho (2016, p. 179):

Por primeiro, é preciso dizer que enquanto a legalidade diz respeito ao veículo (lei), a tipicidade entronca com o conteúdo da lei (norma). O princípio da tipicidade é tema normativo, pois diz respeito ao conteúdo da lei. É, por assim dizer, o lado funcional do princípio da legalidade que originariamente cingia-se a requerer lei em sentido formal, continente de prescrição jurídica abstrata. Exigências ligadas aos princípios éticos da certeza e segurança do direito, como vimos de ver, passaram a requerer que o fato gerador e o dever tributário passassem a ser rigorosamente previstos e descritos pelo legislador, daí a necessidade de tipificar a relação jurídica tributária. Por isso, em segundo lugar,

é preciso observar que a tipicidade não só do fato jurígeno-tributário como também do dever jurídico decorrente (sujeitos ativos e passivos, bases de cálculo, alíquotas, fatores outros de quantificação, *quantum debeatur* – como, onde, quando pagar o tributo).

E complementa:

Em terceiro lugar, a tipicidade tributária é cerrada para evitar que o administrador ou o juiz, mais aquele do que este, interfiram na sua modelação, pela via interpretativa ou integrativa (COÊLHO, 2016, p. 179).

Ricardo Lobo Torres (2014, p. 412), ao discorrer sobre o “conceito de legalidade tributária”, destaca que o princípio da legalidade tributária está vinculado à segurança jurídica, que ele ocupa uma posição central no Estado de Direito e que se encontra afirmado nos arts. 5º, inciso II, e 150, inciso I, da Constituição.

Antes de prosseguir no esclarecimento do sentido do princípio da legalidade tributária materialmente qualificada convém dizer algumas palavras sobre o denominado *princípio da tipicidade tributária* (no sentido de *cerrada* ou *fechada*).

O uso da expressão *tipicidade tributária* tem suscitado muita divergência, em especial com o sentido que lhe foi atribuído por Alberto Xavier. Este autor português, que se radicou no Brasil, desenvolveu um estudo sobre esse tema no livro intitulado *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação* (1978). Na visão de Xavier (1978, p. 37-38):

Se o princípio da reserva de lei formal contém em si a exigência da *lex scripta*, o princípio da reserva absoluta coloca-nos perante a necessidade de uma *lex stricta*: a lei deve conter em si mesma todos os elementos da decisão no caso concreto, de tal modo que não apenas o fim, mas também o conteúdo daquela decisão sejam por ela diretamente fornecidos. A decisão do caso concreto obtém-se, assim, por mera dedução da própria lei, limitando-se o órgão de aplicação a subsumir o fato na norma, independentemente de qualquer livre valoração pessoal.

E Xavier (1978, p. 93-94) explicita a sua ideia ao discorrer sobre o *princípio da determinação* como corolário do princípio da tipicidade:

As normas tributárias, como normas de decisão material (*Sachentscheidungsnormen*) visam pois a delimitar, na medida do possível, a livre valoração e decisão do administrador e do juiz. Para tanto não basta a exclusão da relevância da vontade destes órgãos na criação de tributos inominados ou na modelação de um seu conteúdo acessório. **É ainda necessário que os elementos integrantes do próprio tipo – todos eles principais – sejam de tal modo precisos e determinados na sua formulação legal, que o órgão de aplicação do direito não possa introduzir critérios subjetivos de apreciação na sua aplicação concreta.** Eis o que a segurança jurídica exige no domínio tributário: pois não ficaria seriamente abalada a regra *nullum tributum sine lege*, se na aplicação do Direito Tributário se pudesse recorrer a elementos ou critérios de valoração e decisão que não estivessem já contidos na própria lei?

[...] **O princípio da determinação converte, pois, o tipo tributário num tipo rigorosamente fechado:** e tipo fechado não só no sentido que lhe atribui Oliveira Ascensão, de tipo que exclui outros elementos juridicamente relevantes que lhe sejam exteriores, de tal modo que o fato pode ter um conteúdo extratípico modelado pela vontade (o que é repellido pelo princípio do exclusivismo); mas também no sentido que lhe atribuem Larenz⁴ e Roxin de tipo que oferece elevado grau de determinação conceitual, ou de fixação do conteúdo. Isto é: de tipo quanto ao qual se verifica o fenômeno da *Typenzwang*, como se exprime Wiaecker; ou da *Typenfixierung*, no dizer de Baur. No Direito Tributário material não teriam foro de cidade as normas “incompletas” ou “elásticas”, como alguns já as designaram.

Esse entendimento foi reiterado posteriormente por Xavier (2001, p. 18), quando afirmou que “o princípio da tipicidade ou da reserva absoluta de lei tem como corolários o princípio da seleção, o princípio do *numerus clausus*, o princípio

4. Como ressaltado por Misabel Abreu Machado Derzi (1988, p. 38) e Ricardo Lobo Torres (2014, p. 488), Karl Larenz (1997, p. 307) alterou seu ponto de vista e passou a tratar os tipos como algo sempre aberto e flexível.

do exclusivismo e o princípio da determinação ou tipicidade fechada”.

A tese de que há no sistema jurídico brasileiro o denominado “princípio da tipicidade tributária” tem sido objeto de severas críticas, especialmente em função do sentido atribuído às expressões “tipo” e “tipicidade” por parte de Alberto Xavier.

A doutrina tem observado que a presença de tipos em normas tributárias, ao contrário de confirmar a tese de Xavier, a infirma, à medida que não caberia falar em *tipos fechados*, já que os denominados tipos se caracterizariam por serem sempre abertos, flexíveis (DERZI, 1988, p. 38; LOBO TORRES, 2014, p. 487-488).

Outro ponto recomenda mais fortemente a não adoção do “princípio da tipicidade tributária” no sentido indicado por Xavier. Trata-se da ideia defendida por esse autor de que as normas tributárias devam ter somente “conceitos determinados, precisos” ou “tipos fechados”, de modo a eliminar a valoração do intérprete.

Como demonstrado, no processo de construção da norma jurídica mediante interpretação, não há como afastar o fenômeno da indeterminação conceitual nem a valoração do intérprete, mesmo em matéria tributária.

O fenômeno da indeterminação conceitual, em maior ou menor grau, está presente na construção de todos os conceitos constitucionais tributários, inclusive na construção de conceitos constitucionais relevantes para a atribuição de competência tributária, tais como os relativos às expressões “renda e proventos de qualquer natureza”, “circulação de mercadorias e serviços”, “propriedade predial e territorial urbana”, “receita” e “faturamento”. Esses conceitos representam bases tributáveis utilizadas como critério pelo legislador constitucional brasileiro quando construiu o sistema de atribuição de competência tributária.

Reitera-se que a construção dos conceitos (jurídicos ou não) por meio de interpretação envolve valoração e uso da razão. Além disso, na maior parte dos casos (se não em todos), está presente o fenômeno da indeterminação. Por isso se diz que quase todas as “palavras” ou “conceitos” possuem certo grau de indeterminação. E mais, o fenômeno da indeterminação conceitual é inerente ao processo de conhecimento e constituição – compreensão-interpretação – da realidade. O fenômeno da indeterminação conceitual é complexo e relaciona-se à dificuldade de realizar, em graus diversos, as seguintes atividades humanas: (a) de identificar e constituir um objeto específico (construção do *conceito de um objeto específico*) – pois o sujeito cognoscente tem a possibilidade de adotar, eleger, infinitas características identificatórias ou definitórias, que, ante as limitações humanas, são construídas e adotadas dentro das possibilidades e limites humanos; (b) de constituir uma classe de objetos (construção do *conceito de classe de objetos*), que apresentem características identificatórias ou definitórias comuns, no sentido de semelhantes, não idênticas – pois o sujeito cognoscente também tem a possibilidade de eleger infinitos caracteres identificatórios ou definitórios comuns, o que deve ser concebido como atividade que reúne, que aproxima, sem tornar idênticos, objetos semelhantes, para criar a classe de objetos; e (c) de decidir, com valoração e uso da razão, se o *conceito de certo objeto corresponde ao conceito de certa classe de objetos* – pelos motivos já explicados nos itens “a” e “b”.

Mesmo que seja certo dizer que, a partir das expressões “renda e proventos de qualquer natureza”, “circulação de mercadorias e serviços”, “propriedade predial e territorial urbana”, “receita” e “faturamento”, mediante adequada interpretação, podem ser construídos e definidos conceitos, de modo a permitir que sejam diferenciados de outros conceitos que igualmente servirão como base tributável (“fato gerador” e “base de cálculo”) de outros tributos, isso, de forma alguma, impede que se reconheça que o processo de construção desses conceitos pela interpretação encontra-se submetido ao

fenômeno da indeterminação conceitual, o qual é fomentado pelos fenômenos da mutação conceitual e da diversidade espacial conceitual.

Considerados esses pontos, parece ser não apenas possível, mas necessário, compatibilizar o sentido do princípio da legalidade tributária materialmente qualificada com os fenômenos da indeterminação e mutação dos conceitos.

O *princípio da legalidade tributária materialmente qualificada* pode ser construído, especialmente, a partir da interpretação dos seguintes enunciados da Constituição brasileira:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

[...]

§ 2º As taxas não poderão ter **base de cálculo** própria de impostos.

[...]

Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos **fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes**;

[...]

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

[...]

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o *caput* deste artigo:

[...]

MEIO SÉCULO DE TRADIÇÃO

III – poderão ter **alíquotas**:

a) *ad valorem*, tendo por **base** o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro;

b) específica, tendo por **base** a unidade de medida adotada.

[...]

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I – **exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça**;

II – instituir tratamento desigual entre **contribuintes** que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

[...]

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de **base de cálculo**, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, “g”.

[...]

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

§ 1º É facultado ao Poder Executivo, **atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei**, alterar as **alíquotas** dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.

[...]

Art. 154. A União poderá instituir:

I – mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não cumulativos e não tenham **fator gerador** ou **base de cálculo** próprios dos discriminados nesta Constituição; (grifo nosso)

Nesse sentido, por força do que dispõe a Constituição brasileira, no processo de produção da norma tributária, além de se atender as condições formais atinentes ao sujeito competente e

procedimento (princípio da legalidade), deve-se elaborar uma declaração prescritiva que contenha alguns aspectos da norma tributária a ser produzida, em especial: o “fato gerador”, a “base de cálculo”, o “contribuinte” e a “alíquota”.

Em termos mais analíticos, por força do que dispõe o aspecto declaração prescritiva condicionada do antecedente da norma constitucional de produção normativa, no processo de produção da norma tributária, os sujeitos competentes devem elaborar uma declaração prescritiva que contenha, (i) como *proposição implicante* (que corresponderá ao antecedente da norma tributária a ser produzida), a descrição completa do conceito de um fato (“fato gerador”) e, (ii) como *proposição implicada* (que corresponderá ao conseqüente da norma tributária a ser produzida), a prescrição de uma relação, cujo núcleo é representado por uma conduta intersubjetiva, deonticamente modalizada (obrigatória) e informada tanto qualitativa quanto quantitativamente. Assim, a declaração prescritiva produzida deve identificar todos os critérios (pessoal, material, temporal e espacial) do antecedente (“fato gerador”) e do conseqüente da norma tributária (especialmente os relativos ao “contribuinte”, à “base de cálculo” e à “alíquota”).

Desse modo, concebe-se que o *princípio da legalidade tributária materialmente qualificada* designa os requisitos representativos da combinação dos aspectos formais – *sujeito competente* e *procedimento* – com uma característica especial do aspecto material – *declaração prescritiva condicionada* – do antecedente da norma constitucional de produção normativa, de modo que a declaração prescritiva condicionada a ser produzida pelo sujeito competente deverá conter, como proposição implicante (que corresponderá ao antecedente da norma tributária a ser produzida), a descrição de todos os critérios de identificação – pessoal, material, temporal e espacial – do conceito de um fato (“fato gerador”) e, como proposição implicada (que corresponderá ao conseqüente da norma tributária a ser produzida), a prescrição de uma relação intersubjetiva, cujo núcleo é representado por uma conduta entre sujeitos

(ativo e passivo (contribuinte – com critérios expressos para a sua identificação), deonticamente modalizada (conduta obrigatória) e informada tanto qualitativa (via de regra, conduta de entregar) quanto quantitativamente – quantia em dinheiro a ser entregue em função da aplicação de uma “alíquota” sobre uma “base de cálculo”, sendo ambas expressamente indicadas, salvo exceção constitucionalmente prevista para a “alíquota”, conduta a ser realizada em certo tempo⁵ e espaço.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Portanto, ressalta-se que o *princípio da legalidade tributária materialmente qualificada* representa uma fundamental especificidade da Constituição brasileira, pois denota uma peculiar garantia para o cidadão-contribuinte no tocante à interpretação e aplicação em matéria tributária.

O *princípio da legalidade tributária materialmente qualificada* denota uma garantia adicional para o cidadão-contribuinte no tocante à afetação de seu patrimônio, à medida que a Constituição estabelece requisitos que qualificam materialmente o princípio da legalidade geral, ao dispor acerca de um conteúdo mínimo para a norma tributária a ser veiculada por lei ou por instrumento constitucionalmente equivalente.

É certo que o *princípio da legalidade tributária materialmente qualificada* está longe de representar uma amarra para o intérprete em função de pretensa necessidade de uso de conceitos determinados, fechados, submetidos a mera dedução, sem uso de valoração. Esta pretensão, se existir, revela-se ingênua, pois inalcançável. A atividade de interpretação, enquanto construção de sentido, é sempre realizada mediante

5. O Supremo Tribunal Federal tem entendido que o critério temporal do conseqüente da norma tributária (prazo de vencimento) não está submetido ao princípio da legalidade, pelo que pode ser disposto por meio de instrumento infralegal (p.ex., RE 172.394 / SP Rel. Min. Marco Aurélio. Redator do acórdão Min. Ilmar Galvão, julgamento: 21/06/1995. Órgão julgador: Tribunal Pleno. DJ 15/09/1995, p. 29.549; Ement v. 01800-12, p. 02317; RTJ v. 176-02, p. 894.

valoração e uso da razão. É impossível ao ser o ser humano despir-se de seus valores.

Essa qualificação material atinente ao *princípio da legalidade tributária materialmente qualificada* guarda plena sintonia com os fenômenos da indeterminação e mutação dos conceitos, os quais, não eliminam ou enfraquecem a relevância desse princípio, mas sim contribuem para compreender o processo de construção do seu adequado sentido por meio da interpretação.

Insta alertar que reconhecer que os fenômenos da indeterminação e da mutação conceituais acompanham a atividade interpretativa humana não pode importar que qualquer sentido pode ser construído. A inevitável presença desses fenômenos na construção dos conceitos constitucionais tributários por meio da interpretação do texto constitucional, de forma alguma autoriza supor que o legislador infraconstitucional, um julgador ou uma autoridade tributária estão autorizados a construir qualquer sentido, que não haja limites para a interpretação dos termos que compõem o texto da Constituição, sob pena de comprometer-se toda a utilidade da linguagem constitucionalmente utilizada. Se, com relação ao campo conceitual, há uma zona de incerteza, há também uma zona de certeza positiva e uma zona de certeza negativa.

A necessária consideração ao *princípio da legalidade tributária materialmente qualificada* impõe o dever de, no mínimo, se atentar para os riscos da adoção de doutrinas que conduzem à possibilidade de “deslegalização” em matéria tributária. A importação de doutrinas estrangeiras nesse ponto é medida conflitante com a especificidade da Constituição brasileira em matéria tributária. Se alguma luz pode ser lançada numa perspectiva equilibrada acerca do que minimamente precisa estar contido em lei que disponha sobre a exigência de tributo, ao que parece isso aponta para a imprescindibilidade de a lei conter elementos suficientes para a identificação de que fato (fato gerador) faz surgir o dever de certa pessoa (contribuinte) entregar determinada quantia em

dinheiro, decorrente da aplicação de certa alíquota sobre uma grandeza (base de cálculo).

Assim, pelo que dispõe a Constituição brasileira, principalmente nos arts. 145, § 2º, 146, inciso III, alínea “a”, 149, § 2º, inciso III, alíneas “a” e “b”, 150, inciso I e § 6º, 153, § 1º (*a contrario sensu*) e 154, inciso I, pode-se considerar que, salvo as exceções expressamente previstas na própria Constituição, o *princípio da legalidade tributária materialmente qualificada* impede que a lei delegue a instrumento infralegal a função de veicular os critérios da norma tributária relativos à identificação do fato gerador, do contribuinte, da base de cálculo e da alíquota.

REFERÊNCIAS

AARNIO, Auulis; GARZÓN VALDÉS, Ernesto; UUSITALO, Jyrki. *La normatividad del derecho*. Barcelona: Gedisa, 1997.

ALEXY, Robert. *El concepto y la validez del derecho*. Trad Jorge M. Seña. 2. ed. Barcelona: Gedisa, 2008.

_____. ¿Entre positivismo y no positivismo? Tercera réplica a Eugenio Bulygin. In:

_____. Teoria da argumentação jurídica: a teoria do discurso racional como teoria da fundamentação jurídica. Tradução de Zilda Hutchinson Schild Silva; revisão técnica da tradução e introdução à edição brasileira Claudia Toledo. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

ATALIBA, Geraldo. Emenda 3/93 (à Constituição de 1988) – Responsabilidade por fato futuro (§ 7º do art. 150), *Revista Trimestral de Direito Público*, v. 4.

_____. *Hipótese de incidência tributária*. São Paulo: Malheiros, 1992.

_____. *Instituições de direito e república*. São Paulo: 1984.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

_____. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 1974.

_____. *Uma introdução à ciência das finanças*. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Controle judicial dos limites da discricionariedade administrativa: exame dos motivos ou pressupostos do ato – a noção de “causa” como requisito de legalidade [parecer]. *Revista de Direito Público*, n. 31. São Paulo, set./out. 1974, p. 33-39.

_____. *Curso de direito administrativo*. 27. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

BARROSO, Luís Roberto. A constitucionalização do direito e suas repercussões no âmbito administrativo. In: ARAGÃO, Alexandre Santos de; MARQUES NETO, Floriano de Azevedo (Coord.). *Direito administrativo e seus novos paradigmas*. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2012.

_____. *A nova interpretação constitucional: ponderação, direitos fundamentais e relações privadas* Ana Paula de Barcellos et al. (Orgs.). Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

_____. *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. *Interpretação e aplicação da Constituição*. São Paulo: Saraiva, 1998.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1972.

BULYGIN, Eugenio. Alexy entre el positivismo y el no-positivismo. In: FERRER BELTRÁN, Jordi; MORESO, José Juan y PAPAYANNIS, Diego M. (eds.). *Neutralidad y teoría del derecho*. Madrid: Marcial Pons, 2012.

CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. Tradução de Antônio Manuel

de Rocha e Menezes Cordeiro. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1989.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo: Malheiros, 2001.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011.

_____. *Direito tributário – fundamentos jurídicos da incidência tributária*. São Paulo: Saraiva, 1998.

_____. *Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988*. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

_____. *Curso de direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.

_____. Legalidade material, modo de pensar “tipificante” e praticidade no direito tributário. In: *Justiça Tributária*. São Paulo: Max Limonad, 1998.

ECO, Umberto. *Interpretação e superinterpretação*. Tradução MF; revisão da tradução e texto final Monica Stahel. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

ENGISCH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. Tradução de J. Baptista Machado. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1988.

FAGUNDES, Miguel Seabra. *O controle dos atos administrativos pelo poder judiciário*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1975.

GADAMER, Hans-Georg. *Verdade e Método – traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica*. Tradução de Flávio Paulo Meurer; revisão da tradução de Enio Paulo Giachini. 13. ed. Petrópolis: Vozes, v. I, 2013.

_____. *Verdade e Método II – complementos e índice*. Tradução de Flávio Paulo Meurer; revisão da tradução de Enio Paulo Giachini. 6. ed. Petrópolis: Vozes, v. II, 2017.

GRAU, Eros Roberto. *Direito, conceitos e normas jurídicas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.

GUASTINI, Riccardo. *Distinguendo – Estudios de teoria y metateoría del derecho*. Barcelona: Editorial Gedisa, 1999.

GUIBOURG, Ricardo A. *Derecho, sistema y realidad*. Buenos Aires: Astrea, 1986.

_____; GHIGLIANI, Alejandro M.; GUARINONI, Ricardo V. *Introducción al conocimiento científico*. Buenos Aires: Editorial Universitaria de Buenos Aires, 2004.

HABERMAS, Jürgen. *A ética da discussão e a questão da verdade*. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2013.

_____. *Direito e democracia: entre facticidade e validade*. Tradução de Flávio Beno Siebeneichler. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1997. v. I.

_____. *Direito e democracia: entre facticidade e validade*. Tradução de Flávio Beno Siebeneichler. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1997. v. II.

HART, Herbert. *Entre utilidad y derechos*, Estudios de Filosofía n. 5. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2003.

_____. *O conceito de direito*. Tradução de Armindo Ribeiro Mendes. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996.

HEIDEGGER, Martin. *Los conceptos fundamentales de la metafísica – mundo, finitud, soledad*. Traducción de Alberto Ciriá. Madrid: Alianza Editorial, 2007.

_____. *Ser e Tempo*. 15. ed. Tradução de Márcia S. Cavalcanti. Petrópolis: Vozes, 2005.

KAUFMANN, Arthur. *Filosofía del derecho*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 1999.

KAUFMANN, Arthur. *Filosofia do direito*. Lisboa, Calouste Gulbenkian, 2004.

KELSEN, Hans. *Teoria geral das normas*. Tradução de José Florentino Duarte. Porto Alegre: Fabris, 1986.

_____. *Teoria geral do direito e do estado*. Tradução de Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 1990.

_____. *Teoria pura do direito*. Tradução de João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1991.

LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. Tradução de José Lamago, Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1989.

MACCORMICK, Neil. *Argumentação jurídica e teoria do direito*. Tradução de Waldéa Barcellos. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcante. *Comentários à Constituição de 1967*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987. t. V.

QUEIROZ, L. C. S. *Interpretação e aplicação tributárias: contribuições da hermenêutica e de teorias da argumentação*. RJ: Ed. GZ, 2021.

_____. A competência para instituir impostos no Brasil e a discussão acerca dos conceitos constitucionais. In: QUEIROZ, Luís C. S. de; PAULA, Daniel Giotti de. (Org.). *30 anos da Constituição brasileira*. 1. ed. Rio de Janeiro: Ágora21, 2019, v. 1, p. 311-345.

_____. *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: GZ, 2017.

_____. A importância da Constituição para a identificação das espécies tributárias e produção das respectivas normas. In: FUX, Luiz; QUEIROZ, Luís Cesar Souza de Queiroz; ABRAHAM, Marcus (Org.). *Tributação e justiça fiscal*. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2014, p. 69-106.

_____. A mutação constitucional tributária e o princípio da irretroatividade – justiça e segurança. In: BORJA, Célio;

RIBEIRO, Ricardo Lodi (Org.). *Temas de direito público. Estudos em homenagem ao Professor Flávio Bauer Novelli*. v. 2. Tributação e Desenvolvimento. 1. ed. Rio de Janeiro: Multifoco, 2015, v. 1, p. 350-373.

_____. Competência tributária e interpretação constitucional – o caso das bases de cálculo do ICMS, da COFINS e do PIS e a visão do STF. In: QUEIROZ, Luís Cesar Souza de; ABRAHAM, Marcus; CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo (Org.). *Estado fiscal e tributação*. 1. ed. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2015, v. 1, p. 1-37.

_____. Regra matriz de incidência tributária. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Org.). *Curso de especialização em direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 223-260.

_____. *Sujeição passiva tributária*. 3. ed. Rio de Janeiro: GZ, 2016.

REALE, Miguel. *Filosofia do direito*. São Paulo, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2013.

_____. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – valores e princípios constitucionais tributários*. 2. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2014. v. II.

VILANOVA, Lourival. Análítica do dever-ser. In *Escritos jurídicos e filosóficos*. São Paulo: Noeses, 2005. v. 2

_____. *Causalidade e relação no direito*. São Paulo: Saraiva, 1989.

YIGOTSKY, Lev Semionovich / Ivan Ivic; Edgar Pereira Coelho (org.). *A Construção do Pensamento e da Linguagem*. Recife: Fundação Joaquim Nabuco, Massangana, 2010.

XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.