



## **A PRINCIPIOLOGIA NA LITERATURA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA: HISTÓRIA, DIREITO E POLÍTICA.**

*The principiology in Brazilian tax literature: history, law and politics.*

**Jeferson Teodorovicz**

Fundação Getúlio Vargas - FGV, Brasília, DF, Brasil

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/5360964638266778> ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-1018-6438>

E-mail: [jeferson.teodorovicz@yahoo.com.br](mailto:jeferson.teodorovicz@yahoo.com.br)

Trabalho enviado em 30 de março de 2022 e aceito em 20 de julho de 2022



This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License.



Rev. Quaestio Iuris., Rio de Janeiro, Vol. 16, N.03, 2023, p. 1724 - 1768

Jeferson Teodorovicz

DOI: 10.12957/rqi.2023. 66298

## RESUMO

O presente trabalho busca oferecer visão panorâmica sobre os diferentes contornos históricos de reconhecimento e compreensão dos chamados “princípios tributários” ou “princípios da tributação”, especialmente compreendidos entre as lições da Ciência Política, da Ciência das Finanças, da Economia Política, das Ciências Econômicas e, finalmente, pelo Direito Tributário. A partir de uma proposta metodológica hipotético-dedutiva, busca-se responder, através de uma abordagem qualitativa, a seguinte questão (problema): a compreensão principiológica tributária na Ciência do Direito Tributário é una e abrangente ou permite diferentes perspectivas, variadas conforme a adoção preliminar de diferentes sistemas de referências (filosóficos jurídicos, econômicos, sociológicos, etc.)? Parte-se da hipótese de que o trânsito da disciplina comporta diferentes compreensões principiológicas, que afetam a própria forma de enxergar a Ciência do Direito Tributário (em uma compreensão sistemática). A principal ferramenta de pesquisa será o levantamento bibliográfico e documental sobre diferentes campos do conhecimento, sem ignorar a legislação tributária afetada por essas influências.

**Palavras-Chaves:** Princípios Constitucionais Tributários; Direito Tributário; Literatura; História do Direito Tributário.

## ABSTRACT

This paper seeks to offer a panoramic view of the different historical contours of recognition and understanding of the two so-called "tax principles" or "principles of taxation", especially understood between the degrees of Political Science, Financial Sciences, Political Economy, Economic Sciences and, finally, hair Tax Law. From a hypothetical-deductive methodological proposal, we seek to answer, through a qualitative approach, the following question (problem): a principled tax understanding in the Science of Tax Law is a totalitarian understanding that allows different perspectives, varied according to the adoption. reference systems (legal, economic, sociological, philosophical, etc.)? It is hypothesized that the transit of the discipline involves different understandings of principles, which affect the proper way of exercising the Science of Tax Law (in a systematic understanding). The main research tool will be the bibliographic and documentary survey on different areas of knowledge, without ignoring the tax legislation affected by these influences.

**Keywords:** Constitutional Tax Principles; Tax Law; Literature; History of Tax Law.

## 1. INTRODUÇÃO

O presente trabalho pretende apresentar, a partir de uma perspectiva panorâmica, o perfil dos estudos principiológicos aplicados à tributação, sobretudo com ênfase na experiência brasileira (legislativa e literária, sobretudo). A partir do método hipotético-dedutivo que busca priorizar uma abordagem qualitativa, com levantamento bibliográfico e documental (no que se inclui a própria legislação investigada), adotar-se-á como hipótese investigativa a seguinte: teria a experiência jurídica tributária brasileira priorizada uma única linha investigativa no estudo dos “princípios tributários” ou comportaria diferentes linhas de estudo, cada qual com premissas metodológicas distintas (mas nem por isso totalmente separadas?). O estudo parte da premissa de que o estudo principiológico aplicado ao direito tributário é composto de variadas vertentes, distintas por diferentes contextos históricos, políticos e teóricos, e que colabora para a construção de um ambiente multifacetado no reconhecimento dos princípios da tributação.

Nesse aspecto, inicialmente, contrapondo os princípios constitucionais tributários à realidade jurídica tributária brasileira, é possível considerar que a principiologia constitucional tributária, na literatura brasileira, apresenta, apenas para fins didáticos, contextos específicos de fortalecimento, que se iniciam com o período anterior à formação científica da literatura jurídica tributária brasileira, passando pelo período de institucionalização disciplinar e consolidação do mesmo campo de estudos jurídico-tributários e, finalmente, que se fortalece até o período de redemocratização (1985) e, na sequência, a partir do período democrático trazido pela Constituição de 1988 até os dias atuais (TEODOROVICZ, 2017, p. 01 e ss).

Esses diferentes contextos apresentam características bastante peculiares, mas não significam a superação de um pelo outro. Todos convivem, adaptam-se e apresentam-se presentes na realidade teórica tributária contemporânea. Apenas variam o período histórico em que essas tendências aparecem de maneira proeminente ou potencial aos estudos principiológicos.

Afinal, os primeiros resquícios principiológicos tributários já aparecem (ainda que indiretamente) nas primeiras Constituições brasileiras, onde as discriminações de rendas imperiais (com a Constituição Imperial de 1824)<sup>1</sup> ou republicanas (efetivamente consagradas na

---

<sup>1</sup> Inicialmente, a Constituição Imperial de 1824, nesse aspecto, apresentava apenas alguns dispositivos ligados à matéria financeira (e pontualmente à tributária), geralmente reforçando as discriminações das rendas imperiais. Exemplo é o art. 15, referente ao Poder Legislativo, que fixa à Assembleia Geral a prerrogativa de fixar anualmente as despesas públicas (anualidade) e à repartição das contribuições diretas. Na mesma linha, o art. 36 fixou como competência privativa da Câmara dos deputados a iniciativa de criar impostos, ou no art.102, inc. XIII, que prevê a competência do Poder Executivo (exercido pelo Imperador e seus ministros) para XIII, para decretar a aplicação dos rendimentos destinados pela Assembleia aos vários ramos da administração pública. Já os arts. 170, 171 e 172, referentes à Fazenda Imperial, também mencionam o estabelecimento anual pela Assembleia Nacional das contribuições diretas, assim como disposições orçamentárias (balanço geral).

Constituição de 1891)<sup>2</sup>, abrem caminho para expansão legislativa que, posteriormente, levará à melhor compreensão das chamadas “Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar”.

Por outro lado, pode-se ver que, naquelas experiências constitucionais, a inserção principiológica decorre de variadas causas, seja como reflexos trazidos pelas lições da Ciência das Finanças, da Economia Política, da Filosofia Política ou mesmo mediante tradição constitucional já experimentada por experiências constitucionais antecedentes, ou no campo teórico, das doutrinas iniciais dos campos do direito constitucional, do direito administrativo, do direito financeiro e da literatura tributária estrangeira fundacional, isto é, do período “entre-guerras” (1918-1933) e, como não poderia deixar de ser, fruto das peculiaridades próprias do federalismo brasileiro (em grande parte influenciada inicialmente pelo federalismo norte-americano).

Não por acaso, asseverou Aliomar Baleeiro:

As constituições brasileiras do período republicano, em contraste com a velha Carta monárquica outorgada em 1824, inscreveram, em suas disposições, vários princípios disciplinadores da tributação. O convívio de três competências fiscais simultâneas sobre o mesmo campo econômico, por efeito do regime federal, explica, em grande parte, a presença dessas regras, algumas das quais, expressas no Direito Constitucional brasileiro, encontram origem na *construction* de tribunais americanos (BALEEIRO, 1959, p. 11 e ss).

---

Curiosamente, o art. 179, XV (dos direitos individuais), trazia, a exemplo de outras constituições da época, o dever geral de contribuição dos cidadãos para o financiamento do Estado: “XV. Ninguém será exempto de contribuir para as despesas do Estado em proporção dos seus haveres”, além de ser garantida a dívida pública (inc. XXIII). Percebe-se, portanto, que a discriminação de rendas, também era bastante limitada, pelas próprias peculiaridades da forma de Estado adotada naquele contexto, limitava a identificação de princípios específicos à tributação, pelo menos no texto constitucional.

<sup>2</sup> A Constituição Republicana de 1891, inaugurando o federalismo brasileiro centrífugo, na leitura de Sampaio Dória (DÓRIA, 1972, p. 49 e ss), avança na discriminação de rendas (mas mais focado na distribuição de competências entre União e Estados), ao passo que fixou, no artigo 7<sup>a</sup>, a competência exclusiva da União para decretar Impostos, tais como os impostos de importação (1), taxas de selo (3), taxas de coreio e telégrafos (4). Destaque-se o parágrafo 2 do mesmo artigo que trouxe o princípio da uniformidade (“§ 2º - Os impostos decretados pela União devem ser uniformes para todos os Estados”), vedando à União conceber distinções ou preferências em favor dos portos de uns contra os de outros Estados (indicando as raízes da não discriminação) (art. 8<sup>a</sup>). Da mesma forma, o art. 9 estabeleceu as competências dos Estados para criação de determinados impostos e outros tributos, assim como as raízes de algumas limitações constitucionais, como a imunidade recíproca (art. 10). Entre diversos artigos que tratam de vedações à tributação, seja enquanto “isenções” (imunidades) ou demarcação de competências, a exemplo do art. 11, ao estabelecer o princípio da liberdade de tráfego (1): Art. 11 - É vedado aos Estados, como à União: 1º) criar impostos de trânsito pelo território de um Estado, ou na passagem de um para outro, sobre produtos de outros Estados da República ou estrangeiros, e, bem assim, sobre os veículos de terra e água que os transportarem (...). Ainda, no art. 72 (Declaração de Direitos), há previsão expressa do princípio da legalidade em matéria de impostos: “§ 30 - Nenhum imposto de qualquer natureza poderá ser cobrado senão em virtude de uma lei que o autorize”. Esse princípio foi também mantido por ocasião da Emenda à Constituição n. 3 de 1926, que reformou parcialmente aquele texto constitucional.



De qualquer forma, embora seja perceptível uma evolução constitucional no tratamento dos princípios (e das limitações ou vedações à tributação), até a promulgação da Constituição de 1946, pode-se notar certa ausência de uma concepção sistemática jurídica e dogmática clara frente ao direito tributário brasileiro, motivada também pela maior dificuldade histórica de organização dessas vedações (muitas vezes distribuídos em dispositivos constitucionais distantes uns dos outros nos textos normativos) em um corpo sistemático teórico, o que favoreceu a preferência da literatura na época ao delineamento das limitações constitucionais ao poder de tributar (com a Constituição de 1946), ou à própria discriminação de rendas estabelecidas nas Constituições (de forma mais clara com as Constituições Republicanas de 1891, mas, principalmente, pelas Constituições de 1934<sup>3</sup> e 1937<sup>4</sup>), por sua vez amparados na experiência estrangeira.

<sup>3</sup> A Constituição de 1934 avança no disciplinamento das discriminações de rendas na Federação Brasileira, caminhando para o federalismo centrípeto, na leitura de Sampaio Dória (1972, p. 48 e ss), como se observa nos arts. 6<sup>a</sup> (competência privativa da União para determinados impostos e tributos) e art. 8<sup>a</sup> (competência privativa dos Estados para determinados tributos) e, no que tange aos princípios tributários, eleva-se o parágrafo 1<sup>o</sup>, que estabelece dispositivo específico ao imposto de vendas, que será uniforme, sem distinção de procedência, destino ou espécie dos produtos, já também avançando no fortalecimento da autonomia municipal (art. 13), inclusive na competência para impostos, além de competência concorrente entre União e Estados para criar outros impostos não previstos na Constituição. Mencione-se também o art. 11, que vedava a bitributação, “(...) prevalecendo o imposto decretado pela União quando a competência for concorrente (...)”. Já aos municípios, todavia, foi garantida a autonomia sobre impostos sobre licenças e diversões públicas, impostos predial e territorial urbanos, o imposto cedular sobre rendas de imóveis rurais e taxas sobre serviços municipais (incisos I a V). Em destaque, aliás, o art. 17, que estabeleceu diversas vedações à União, Estados e Municípios, dentre as quais: “VII - cobrar quaisquer tributos sem lei especial que os autorize, ou fazê-lo incidir sobre efeitos já produzidos por atos jurídicos perfeitos” (legalidade tributária e irretroatividade tributária); “VIII - tributar os combustíveis produzidos no País para motores de explosão” (imunidade sobre combustíveis); “IX - cobrar, sob qualquer denominação, impostos interestaduais, intermunicipais de viação ou de transporte, ou quaisquer tributos que, no território nacional, gravem ou perturbem a livre circulação de bens ou pessoas e dos veículos que os transportarem” (liberdade de tráfego ou circulação); “X - tributar bens, rendas e serviços uns dos outros, estendendo-se a mesma proibição às concessões de serviços públicos, quanto aos próprios serviços concedidos e ao respectivo aparelhamento instalado e utilizado exclusivamente para o objeto da concessão”. Parágrafo único - A proibição constante do nº X não impede a cobrança de taxas remuneratórias devidas pelos concessionários de serviços públicos” (imunidade recíproca); “art. 18. É vedado à União decretar impostos que não sejam uniformes em todo o território nacional, ou que importem distinção em favor dos portos de uns contra os de outros Estados” (uniformidade e não discriminação), além de vedar aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios (art. 19), inc. IV, “(...) estabelecer diferença tributária, em razão da procedência, entre bens de qualquer natureza” (não discriminação). Finalmente, na Declaração de Direitos (arts. 106 e ss), mencione-se o art. 113 (direitos e garantias individuais) que, apesar de não prever mais qualquer princípio tributário, passou a prever uma específica imunidade: “36) Nenhum imposto gravará diretamente a profissão de escritor, jornalista ou professor”. Ademais, as raízes da própria vedação ao confisco podem ser deduzidas do seguinte dispositivo: “Art. 185 - Nenhum imposto poderá ser elevado além de vinte por cento do seu valor ao tempo do aumento” (com clara inclinação à vedação do efeito confisco), ao passo que o art. 186 estabelece a obrigatoriedade de vinculação das receitas dos tributos com fins determinados.

<sup>4</sup> Já a Constituição Republicana de 1937 (“A Polaca”), outorgada, embora nunca tenha sido efetivamente praticada (MORAES, 1995, pp. 100-189; 126-127), manteve em grande parte as disposições tributárias (e respectivos princípios) já estabelecidas nas constituições anteriores. Mencione-se também o malfadado art. 9<sup>a</sup> (que estabelecia poderes para o Poder Executivo Federal intervir nos Estados e Territórios, sob diferentes fundamentos), e que foi posteriormente substituído pela Lei Constitucional 9 de 1945. Ainda, recorda-se ali a instituição do “Decreto-Lei”, previsto no art. 13, que autorizava, sob certas circunstâncias, o Presidente da República a criar, por intermédio de atos normativos, legislação sobre matérias inicialmente de competência do Poder Legislativo, inclusive “impostos” (d). Da mesma forma, seguindo a tendência constitucional anterior,

Já sob uma perspectiva histórica, pode-se antecipar que a concepção inicial (e plural) de “princípios tributários” aparecia constituída por nortes orientadores consagrados historicamente, ou mesmo construídos através da colaboração de outros campos do conhecimento onde a tributação encontrava espaço para reflexão, como na filosofia política e na economia política (e, depois, na Ciência das Finanças Públicas).

Tome-se, como exemplo, o princípio da legalidade tributária, cuja origem aproximada remonta a Magna Charta, de 1215, mantendo-se constante em Cartas ou Declarações de Direitos posteriores, elevada por filósofos políticos e economistas da Idade Moderna, e repercutida gradualmente nas Constituições modernas no limiar do século XIX (BALEIRO, 2000, p.01 e ss; MORAES, 1995, p. 91-99; TEODOROVICZ, 2011, p.87-186; KIRCHHOF, 2016, p. 18-21).

A própria capacidade contributiva, princípio já identificável entre os primeiros estudiosos da economia política, como Willian Petty (1996, p. 47 e ss) e, consagrado entre os princípios da tributação de Adam Smith (1996, p. 282-285), Stuart Mill (1996, p. 375 e ss) e outros financistas, mostra que os princípios da tributação apresentam remissões históricas “extrajurídicas” e que somente depois seriam devidamente reconhecidos em ordenamentos jurídicos positivados.

Nada obstante, a elevação dos princípios como limitadores à tributação aparece com bastante ênfase na literatura econômica, como se observa em Pietro Verri, Broggia, Von Justi, Lorde Kames, Adolph Wagner (1909, p. 155-157), Luigi Einaudi (1926, p. 03 e ss) Benvenuto

---

estabeleceu, no art. 20, as competências privativas da União para criar determinados impostos e taxas, e a competência exclusiva dos Estados para determinados tributos (art. 23, que posteriormente foi modificado pela Lei Constitucional n.3 de 1940), assim como a competência residual dos Estados (art. 24) para criar outros impostos, desde que não configurassem bitributação em face da competência da União. No mesmo passo, o art. 25 estabeleceu o princípio da uniformidade e da liberdade de tráfego: “Art 25 - O território nacional constituirá uma unidade do ponto de vista alfandegário, econômico e comercial, não podendo no seu interior estabelecer-se quaisquer barreiras alfandegárias ou outras limitações ao tráfego, vedado assim aos Estados como aos Municípios cobrar, sob qualquer denominação, impostos interestaduais, intermunicipais, de viação ou de transporte, que gravem ou perturbem a livre circulação de bens ou de pessoas e dos veículos que os transportarem”. Já o art. 26 e o art. 28 estabeleceram as bases para a competência municipal, ao passo que o art. 30, outorgando a competência estadual e municipal ao Distrito Federal para as fontes de receitas, dispositivo que foi aperfeiçoado pela Lei Constitucional n. 9 de 1945. Ainda, mencione-se o art. 32, que estabeleceu vedação aos entes da federação (União, Estados e Municípios) sobre tributar bens, rendas e serviços uns dos outros (c), além de limitação de isenção tributária (imunidade) a serviços públicos concedidos. Esse dispositivo foi posteriormente alterado, mantendo-se a imunidade recíproca, nos mesmos termos. Ainda, o art. 34 prescreveu o princípio da uniformidade (aplicável à União): “Art. 34 - É vedado à União decretar impostos que não sejam uniformes em todo território nacional, ou que importem discriminação em favor dos, portos de uns contra os de outros, Estado”, ao passo que o art. 35, em sua redação original, estabeleceu limitações aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, no que tange ao estabelecimento de “(...) discriminação tributária ou de qualquer outro tratamento entre bens ou mercadorias por motivo de sua procedência (...)” (b), dispositivo que também foi mantido na modificação trazida pela Lei Constitucional n. 3 de 1940. A referida Lei Constitucional também tratou de imunizar a tributação, direta ou indireta, da “(...) produção e o comércio, inclusive a distribuição e a exportação de carvão mineral nacional e dos combustíveis e lubrificantes líquidos de qualquer origem. Além de dispositivos orçamentários (arts. 67 e ss, com a previsão expressa da anualidade orçamentária), e outros dispositivos financeiros, no art. 122 (dos direitos e garantias individuais), contudo, deixou-se de trazer qualquer dispositivo em matéria tributária.

Griziotti (1956, p. 185 e ss), Fritz Neumark (1974, p. 71-72), e, mais contemporaneamente, Michel Bouvier, Marie-Christine Esclassan, Jean-Pierre Lassale (2006, p. 576-583), assim como muitos outros financistas em meados do século XX (JARACH, 1996, p. 297-299; TEODOROVICZ, 2011, p.87-186).

Da mesma forma, é bastante claro que a tributação aparece como objeto de preocupação dos filósofos políticos modernistas, como Rousseau (s/d, p.48), Montesquieu (s/d, p. 221-234), John Locke (1978, p. 90), entre muitos outros (TEODOROVICZ, 2011, p.87-186). A preocupação com limites previamente estabelecidos para proteger as relações tributárias aparece com ênfase nas obras acima mencionadas.

Assim, pode-se deduzir que as origens históricas da principiologia tributária aparecem na experiência econômica, bem como na filosofia política e em documentos históricos relativos às cartas ou declarações de direitos humanos ou fundamentais (KIRCHHOF, 2016, p. 18-21), nos quais a importância do estabelecimento de limites ao exercício soberano do poder estatal (no que se encontra a tributação) já transparecia como necessidade fulcral, ainda que não inicialmente ligados à compreensão democrática ou republicana posterior.

É claro que a transposição histórica para o Estado Fiscal (TORRES, 1991, p. 97 e ss), onde já aparece a construção do Estado de Direito (e que se fortalece grandemente após a Segunda Guerra Mundial, com as repercussões do pós-positivismo e dos movimentos constitucionais dele decorrentes, a exemplo do “neoconstitucionalismo”), colabora incisivamente para a atenção principiológica aplicada ao direito tributário, ao passo que a consolidação gradual das “fases”, “etapas”, “dimensões” ou “gerações” de direitos fundamentais (inicialmente individuais, nas Constituições anteriores à Constituição de 1988 e, com ela, individuais e coletivos) apresenta influência nessa consolidação histórica.

Logo, diferentes fatores (históricos, políticos, legislativos, doutrinários, econômicos, sociais e até jurisprudenciais) contribuíram para a construção de diferentes compreensões acerca dos princípios aplicados à tributação.

É justamente essa a perspectiva (plural) que se pretende trazer à análise, como se verá a seguir.

## 2. OS DIFERENTES CONTEXTOS DOS ESTUDOS PRINCIPIOLÓGICOS TRIBUTÁRIOS NA LITERATURA BRASILEIRA

Neste tópico serão apresentadas algumas linhas sobre os diferentes perfis (e momentos) da formação de estudos constitucionais aplicados aos princípios jurídicos tributários na realidade literária brasileira.

Como já adiantado, embora seja possível separá-los em momentos distintos da história brasileira, seguindo uma ordem temporal mais ou menos segura, pois alguns momentos são anteriores a outros, alguns períodos coexistem historicamente no mesmo lapso temporal, e as circunstâncias que levaram ao prevalecimento – ou à permanência – de uma ou outra visão serão exploradas nas linhas a seguir.

### 2.1. Antecedentes: os Reflexos da Experiência Tributária Estrangeira

A principiologia constitucional tributária no Brasil foi fortemente influenciada, especialmente nas primeiras décadas de sua formação disciplinar, pela própria literatura jurídica europeia do direito público (administrativo e financeiro), como se observa em Otto Mayer (1950, p. 115-123) e Myrbach-Rheinfeld (1910, p. 116 e ss), seguindo-se reforçada na literatura tributária europeia posterior à codificação tributária germânica, período em que são repercutidas as obras versadas em idioma alemão do suíço Ernst Blumenstein (1956, p. 68-138), do austríaco Hans Nawiasky (1982, p. 68-138), assim como de autores alemães do porte de Ottmar Bühler (1968, p. 15-16), Enno Becker, de Albert Hensel (1956, p. 71-72) na Alemanha, assim como por autores italianos do porte de Giannini, Tesoro, Ranneletti, Puglièse, Einaudi, Ingrosso, Griziotti, Vanoni, Jarach, ou franceses como Gastón Jèze, Louis Trotabas ou Henry Laufenburger (TEODOROVICZ, 2017), apenas para citar alguns exemplos no campo jurídico tributário e financeiro (ou de autores de Finanças Públicas, como De Viti de Marco). Por sinal, a maioria dos autores de língua alemã supracitados tiveram trabalhos traduzidos para idiomas neolatinos (especialmente francês, italiano, espanhol ou português), facilitando o acesso dessas obras aos primeiros estudiosos brasileiros ainda na primeira metade do século XX.

Embora a tendência do Estado de Direito Tributário europeu no período “entre-guerras” fosse marcado por um esforço legislativo infraconstitucional, de modo que se poderia denominar o período como “Estado Legislativo Infraconstitucional de Direito Tributário” (e não “Estado Constitucional de Direito Tributário”), pois, ainda que tais países apresentassem suas próprias cartas constitucionais, o fato era de que a matéria tributária trazida naquelas Constituições

resumia-se a alguns poucos dispositivos legais, geralmente ligados à demarcação de competências, isenções (ou imunidades) e alguns poucos princípios.

Evidentemente que tal reflexo de política legislativa do período também era resultado de fenômenos históricos bem conhecidos por todos e que não adentraremos neste trabalho. Tome-se, por exemplo, a Constituição de Weimar, de 1919, que foi mantida vigente (pelo menos formalmente) até a ascensão do nazismo na Alemanha, mas, mesmo em seu período de vigência, teve pouca efetividade jurídica ou social, sobretudo por conta dos compromissos sociais e políticos assumidos pela Alemanha por conta da Primeira Guerra Mundial, já que o país germânico não se encontrava estruturalmente preparado para cumpri-los.

Assim, seja pela timidez constitucional legada à tributação, seja pela limitada efetividade e aplicabilidade da própria Constituição de Weimar, era compreensível que o direito tributário daqueles tempos tivesse muito mais corpo e efetividade na esfera infraconstitucional, que era a fonte que realmente regulamentava aquele campo do direito. Exemplo claro desse período foi o próprio Reichsabgabenordnung, ou Ordenação de Impostos do Reich (Código Tributário Alemão, de 1919), concebido por Enno Becker, que trazia de forma analítica e praticamente completa a matéria legislativa ligada à construção da relação jurídica tributária, ordenando o direito tributário daquele período que os entes federativos deveriam observar.

Já com a Segunda Guerra Mundial, o fortalecimento dos Direitos Humanos, impulsionados pela ONU (1948) e os fenômenos constitucionais pós-guerra, inicia-se então novo período, agora sim marcado por maior intensidade principiológica nas constituições europeias.

Observe-se, porém, que, mesmo durante o período entre-guerras e também no período imediatamente posterior à Segunda Guerra Mundial, as influências teóricas mais proeminentes nos estudos principiológicos tributários do período permaneciam ligadas às origens das ciências das finanças, da filosofia política e da economia política.

Era, sem dúvida, curioso que a dogmática jurídica detivesse relativamente pouca influência nas produções jurídicas tributárias do período.

Por sinal, tal circunstância era compreensível, pois a obra mais celebrada de Hans Kelsen, a “Teoria Pura do Direito” (KELSEN, 1999), e que revolucionaria o dogmatismo jurídico positivista, somente seria publicada em 1933, quando a literatura jurídica tributária europeia já se encontrava em período de “ressaca” diante do período turbulento que já dava importantes sinais do que estaria por vir (inclusive marcado pelas perseguições políticas a juristas – incluindo-se financistas e tributaristas muito reconhecidos na época, como Hans Nawiasky, Albert Hensel e Luigi Einaudi, além do próprio Kelsen, no campo da Teoria do Direito).

Assim, com o final da Segunda Guerra, surge momento mais propício à consagração principiológica jurídica, ainda que, teoricamente, tal tendência seguisse firme na influência das contribuições originárias das ciências econômicas e da filosofia política.

Por exemplo, na Itália, a percepção era semelhante, mesmo em ambiente pretérito à Constituição de 1947, como se observa em Vanoni (1952, p. 110 e ss; 1962, p. 52-70), e Giannini, que, ao considerar a principiologia tributária, não deixou de vinculá-la expressamente à contribuição de Adam Smith (GIANNINI, 1937, p. 02-25).

No período posterior à Segunda Guerra Mundial, porém, e pelos fatores adicionais já mencionados, passa-se a enxergar mais claramente a importância da principiologia tributária, sobretudo constitucional.

Nesse sentido, por exemplo, o princípio da capacidade contributiva (já defendido por Smith) encontra em Griziotti (1958, p. 176 e ss) um de seus maiores defensores na realidade teórica europeia (TEODOROVICZ, 2011, p.87-186).

A capacidade contributiva, historicamente, é um dos pilares da principiologia tributária, aparecendo dentre os primeiros princípios objetos de atenção de célebres estudiosos, seja na economia política, na filosofia e no direito. Tal atenção leva também a melhores delineamentos constitucionais tributários (já em um contexto posterior à Segunda Guerra Mundial), como se pode observar nas obras de Antonio Berliri (1952, p. 27-53), Benedetto Cocivera (1959, p. 01-05) e Victor Uckmar (2001, p. 13 e ss).

Logo, uma vez que o estudo constitucional do fenômeno tributário passa a transparecer, por influência de diferentes fenômenos, repercutindo na gradual formação de uma literatura estrangeira especializada (sobretudo europeia) e atenta ao Estado Constitucional Tributário e à elevação dos princípios que lhe são inerentes, a atenção principiológica também alcançou as terras brasileiras (mas não necessariamente na mesma ordem, nas mesmas estruturas de pensamento e na mesma velocidade), repercutindo gradativamente na formação histórica de diferentes linhas de pensamento (ainda que não necessariamente contemporâneas historicamente) alinhadas à principiologia tributária brasileira. É o que se verá a seguir.

## **2.2. Momento Teórico Inicial na experiência brasileira**

No Brasil, inicialmente, apesar de alguns princípios serem (ainda que indiretamente) identificáveis nas primeiras Constituições, os estudiosos da época quase sempre os remetiam à construção extrajurídica.



Na literatura constitucional e administrativa, por exemplo, no período imperial, destacou-se a produção jurídica de José Antonio Pimenta Bueno que, na obra “Direito Público e Direito Administrativo na Constituição Imperial”, de 1857, já mencionava o princípio financeiro da anualidade e a importância de consentimento prévio (legalidade) para determinar as despesas públicas imperiais (BUENO, 1857, p. 57 e ss).

Portanto, havia reconhecida importância relegada à legalidade tributária (assim como a alguns princípios econômicos, já que a influência dos economistas liberais era proeminente na época): “Em todo caso, os Brasileiros não são obrigados a pagar contribuições senão em virtude de lei, e nem por mais tempo que aquelle que esta marcar (sic).” (BUENO, 1857, p. 88 e ss).

Não obstante, percebe-se que a atenção aos princípios tributários se fazia, tanto na realidade brasileira como na realidade estrangeira, mais por atenção aos princípios tributários extraídos de obras econômicas (como os postulados smithianos) (TEODOROVICZ, 2011, p.87-186).

Se na realidade estrangeira o panorama era esse, não havia porque esperar situação distinta da realidade brasileira, onde a noção de princípios constitucionais tributários enquanto espécies normativas componentes de um sistema jurídico dogmaticamente hierarquizado ainda nem trilhava seus passos iniciais.

Essa percepção é extraída dos Comentários à Constituição de 1946, de Pontes de Miranda, onde, ao referir-se a determinados princípios constitucionais tributários, pautava-se não raras vezes a elementos das Ciências Econômicas, como é o caso do princípio da capacidade contributiva, imediatamente ligado por Pontes de Miranda à contribuição histórica de Adam Smith (MIRANDA, 1946, p. 267-268), tendência seguida por Carlos Maximiliano nos seus Comentários à Constituição de 1946 (1948, p. 265 e ss).

Esse contexto de contribuições iniciais ao direito constitucional tributário e à visão principiológica como melhor exposição dos limites ao exercício do poder tributário, porém, passam a gradualmente repercutir na realidade tributária brasileira, gradualmente, conforme se observa nas obras de Carvalho Pinto (1937, p. 145 e ss), ainda que com fortes influências da Ciência das Finanças, mas identificando-se com força na notável contribuição de Aliomar Baleeiro na célebre obra “Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar” (1959, p. 11 e ss), onde elege os princípios constitucionais tributários enquanto verdadeiras limitações ao poder de tributar.

Para Baleeiro:

(...) o poder de tributar, na Constituição, é regulado segundo rígidos princípios que deitam raízes nas próprias origens históricas e políticas do regime democrático por ela adotado. Vários desses princípios abrigam limitações ao exercício daquele poder e não apenas à competência tributária. (...) (BALEEIRO, 2000, p. 90).

Essa tendência segue reforçada nas obras alinhadas ao direito constitucional tributário em meados da década de sessenta do século XX, a exemplo de Amílcar de Araújo Falcão (1976, 39-44; 1965, p. 25-48), Ruy Barbosa Nogueira (1965, p. 12-14) e Antonio Roberto Sampaio Dória.

Dória, aliás, optou por analisar os princípios constitucionais tributários, dedicando especial atenção aos seguintes:

a) inexistência à contraprestação direta pela cobrança de impostos, mas seu reconhecimento no caso das taxas e contribuições de melhoria; b) necessidade de destinação pública da receita tributária; c) limitação da competência tributária do Estado aos fatos, atos, negócios ou pessoas vinculadas a seu território; d) vedação de tributos confiscatórios e impeditivos de atividades lícitas; e) respeito à capacidade contributiva objetiva do sujeito passivo tributário (DÓRIA, 1964, p. 14-15).

Mas, note-se que, na época, a tendência teórica ao estudo dos princípios constitucionais tributários facilitava que especialistas do período considerassem os princípios com forte conteúdo axiológico, vinculando-os não raramente a considerações econômicas, políticas ou provenientes de realidades estrangeiras.

Assim, há grande similaridade desse período na experiência brasileira com as primeiras décadas de formação do direito tributário estrangeiro (sobretudo europeu) até o fim da Segunda Guerra Mundial, ainda que as Constituições brasileiras fossem gradativamente fortalecidas em atenção aos dispositivos constitucionais financeiros e tributários, o que se deu em grande parte também em decorrência dos esforços constitucionais de aperfeiçoamento da estrutura federativa no Brasil, o que demandava também melhor demarcação de competências e atenção a alguns princípios elementares (dentre os quais aqueles ligados à tributação), inicialmente identificados nas técnicas de discriminação de rendas (até a Constituição de 1937) e, após, às Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar (a partir da Constituição de 1946)<sup>5</sup>.

<sup>5</sup> A Constituição de 1946, promulgada, a seu turno, trouxe importantes mudanças à discriminação de rendas tributárias, já sob uma perspectiva de “Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar”, estabelecendo, no art. 15 as competências da União para legislar sobre determinados impostos e taxas. Destaque-se, nesse dispositivo, referência ao chamado “mínimo existencial”: “§ 1º - São isentos do imposto de consumo os artigos que a lei classificar como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica”. Também estabelece limitações à tributação pela União (vedação ao confisco): “§ 3º - A União poderá tributar a renda das obrigações da dívida pública estadual ou municipal e os proventos dos agentes dos Estados e dos Municípios; mas não poderá fazê-lo em limites superiores aos que fixar para as suas próprias obrigações e para os proventos dos seus próprios agentes.”. Ainda, o art. 17, dispõe sobre o princípio da uniformidade: “Art 17 - A União é vedado decretar tributos que não sejam uniformes em todo o

Pode-se observar também que a visão principiológica do período (ainda fortemente influenciada pela Ciência das Finanças e pela Economia Política) passa a sofrer outras influências, sobretudo do campo da Filosofia Jurídica, especialmente a partir da década de sessenta do século XX.

O marco histórico desse período posterior à Constituição de 1946, aliás, foi a própria Emenda à Constituição n. 18 de 1965, que trouxe à baila constitucional o “Sistema Tributário Nacional”<sup>6</sup>, reestruturando e atualizando o direito tributário à época, que foi fortalecido em sua

---

território nacional, ou que importem distinção ou preferência para este ou aquele porto, em detrimento de outro de qualquer Estado”. Já o art. 19 prescreveu a competência tributária dos Estados, destacando-se a não discriminação: “§ 5º - O imposto sobre vendas e consignações será uniforme, sem distinção de procedência ou destino”. Nada obstante, o art. 31 estabeleceu algumas vedações (limitações) aos entes federados: “Art 31 - A União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado: (...) “V - lançar impostos sobre: a) bens, rendas e serviços uns dos outros, sem prejuízo da tributação dos serviços públicos concedidos, observado o disposto no parágrafo único deste artigo; b) templos de qualquer culto bens e serviços de Partidos Políticos, instituições de educação e de assistência social, desde que as suas rendas sejam aplicadas integralmente no País para os respectivos fins; c) papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros. Parágrafo único - Os serviços, públicos concedidos, não gozam de isenção tributária, salvo quando estabelecida pelo Poder competente ou quando a União a instituir, em lei especial, relativamente aos próprios serviços, tendo em vista o interesse comum”. Ao passo que o art. 31 procurou desenvolver as chamadas “imunidades”, o art. 32 também estabeleceu vedação expressa aos Estados, Distrito Federal e Municípios que “(...) não poderão estabelecer diferença tributária, em razão da procedência, entre bens de qualquer natureza” (não discriminação). Já nas Declarações de Direitos (arts. 129 e ss) e, especificamente, dos direitos e garantias individuais, destaque-se o parágrafo 34, ao dispor, dentre outros, sobre a legalidade tributária: “§ 34 - Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça; nenhum será cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária, ressalvada, porém, a tarifa aduaneira e o imposto lançado por motivo de guerra”. Ainda, reforce-se, pela primeira vez, a previsão expressa do princípio da capacidade contributiva na esfera constitucional: “Art 202 - Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”. No mesmo caminho, o art. 203 manteve imunidade de impostos aos direitos do autor, e à remuneração de professores e jornalistas, o que foi posteriormente reformulado, para admitir como exceção a aplicação de impostos gerais (conforme a EC n. 9 de 1964). Finalmente, destaque-se a competência da União, prevista no art. 5, para legislar sobre (XV): “b) normas gerais de direito financeiro; de seguro e previdência social; de defesa e proteção da saúde; e de regime penitenciário”. A autorização constitucional constante no referido dispositivo constituiria a base para a futura criação do Código Tributário Nacional.

<sup>6</sup>A Emenda Constitucional n. 18 de 1965 promoveu a grande reestruturação tributária ao País, organizando as espécies tributárias (impostos, taxas e contribuições de melhoria, conforme art. 1ª), consolidando o “Sistema Tributário Nacional” e consolidando com melhor organicidade e sistematização as limitações constitucionais ao poder de tributar, no art. 2ª, à União, Estados, Distrito Federal e Municípios: “I - Instituir ou majorar tributo sem que a lei o estabeleça, ressalvados os casos previstos nesta Emenda” (legalidade tributária); “II - cobrar imposto sobre o patrimônio e a renda, com base em lei posterior à data inicial do exercício financeiro a que corresponda” (anterioridade tributária); “III - estabelecer limitações ao tráfego, no território nacional, de pessoas ou mercadorias, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais” (liberdade de tráfego). Observe-se, assim, melhor disciplinamento (e organização) dos dispositivos referentes aos princípios tributários, atento também ao melhor disciplinamento das imunidades (sobre impostos, inc. IV): “a) o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros” (imunidade recíproca); “b) templos de qualquer culto” (imunidade religiosa); “c) o patrimônio, a renda ou serviços de Partidos políticos e de instituições de educação ou de assistência social, observados os requisitos fixados em lei complementar” (imunidade condicionada); “d) o papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros” (imunidade objetiva ou dos livros), estabelecendo também, no parágrafo primeiro que a imunidade recíproca é extensivo às autarquias, “(...) tão-somente no que se refere ao patrimônio, à renda ou aos serviços vinculados às suas finalidades essenciais, ou delas decorrentes, assim como não é extensiva “(...) aos serviços públicos concedidos, cujo tratamento tributário é estabelecido pelo poder concedente no que se refere aos tributos de sua competência, ressalvados os serviços públicos federais concedidos, cuja isenção geral de tributos pode ser instituída pela União, por meio de lei especial e tendo em

estrutura federativa pela norma geral tributária (Código Tributário Nacional, Decreto-Lei 5172/1966)<sup>7</sup> que logo foi editada para compor o então Sistema Tributário Nacional (esse por sua vez estruturado em dois pilares: no plano constitucional, a Constituição de 1946, com as atualizações da E.C. 18 e, no plano infraconstitucional, o Código Tributário Nacional, como norma geral tributária de observância obrigatória pelos entes federados).

Nesse aspecto, como se pode já observar, outros fenômenos (jurídicos ou não) impactaram os estudos jurídicos tributários do período, a exemplo do início do Regime Militar (a partir de 1964), a Emenda n. 18/65, as sucessivas reformas constitucionais trazidas pela Emenda n. 1/67<sup>8</sup> e

---

vista o interesse comum” (par.2). Ainda, o artigo 3<sup>a</sup> avança na disciplina dos princípios constitucionais tributários, ao prever vedações específicas aos entes federativos: “I - à União, instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional, ou que importe distinção ou preferência em favor de determinado Estado ou Município” (uniformidade geográfica); “II - aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, estabelecer diferença tributária entre bens de qualquer natureza, em razão da sua procedência ou do seu destino” (não discriminação), além de, no art. 4<sup>a</sup>, estabelecer competência da União para, por lei complementar e em casos excepcionais, estabelecer empréstimos compulsórios. Já o art. 5<sup>a</sup> e seguintes tratam da discriminação de competências tributárias entre a União, Estados, Distrito Federal (art. 6<sup>a</sup>) e Municípios. À União, Estados, Distrito Federal e Municípios foram distribuídas as competências de impostos sobre: comércio exterior (art. 7<sup>a</sup>, União), sobre patrimônio e renda (art. 8<sup>a</sup> – União, 9<sup>a</sup> – Estados, 10<sup>a</sup> - Municípios); Impostos sobre a Produção, e a Circulação: União (art. 11 e 14), Estados (art. 12) e Municípios (art. 13, 15), destacando-se a não cumulatividade aplicável a esses impostos: § 2<sup>o</sup> O imposto é não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou por outro Estado, e não incidirá sobre a venda a varejo, diretamente ao consumidor, de gêneros de primeira necessidade, definidos como tais por ato do Poder Executivo Estadual. A não cumulatividade também foi prevista no art. 11, par único, referente ao imposto de competência da União – IPI; Impostos especiais (União, art. 16), com melhor disciplinamento das taxas (art. 18) e contribuições de melhoria (art. 19), assim como previsão das normas constitucionais para discriminação de rendas tributárias entre os entes federativos (arts 20 a 24) e disposições finais e transitórias. Assim, a E.C. 18/65 concedeu importante passo para a sistematização tributária nacional, que contaria logo com a codificação tributária no Brasil, como se pode observar no seu art. 1<sup>a</sup>.

<sup>7</sup> Essas vedações constitucionais tributárias trazidas na E.C. 18, inclusive, foram repetidas nos dispositivos infraconstitucionais do Código Tributário Nacional, nos artigos 6<sup>a</sup>, 7<sup>a</sup> e 8<sup>a</sup> (competência tributária), assim como as respectivas limitações (princípios e imunidades), nos artigos 9<sup>a</sup>, 10 e 11 e disposições especiais (arts. 12 a 15) e respectivas competências tributárias referentes aos impostos (art. 16 a 82) e demais discriminações de receitas tributárias (arts. 83 a 92).

<sup>8</sup> A Emenda à Constituição n.1 de 1967 (Constituição de 1967) revogou a Constituição de 1946 (e as modificações trazidas pela E.C. n. 18 de 1965). Porém, na prática, não alterou as disposições referentes à Emenda de 1965, mantendo similaridade com o texto anterior, pelo menos em termos tributários. Assim, o Sistema Tributário Nacional (arts 18 e ss) foi preservado, mantendo praticamente as mesmas regras e princípios relativos à discriminação de rendas limitações constitucionais ao poder de tributar já previstas na E.C. 18 de 1965. O art. 19 trata das competências comuns referentes à impostos, taxas e contribuições de melhoria, destacando-se também os artigos 20 e 21, ao tratarem das limitações constitucionais ao poder de tributar, tais como as vedações aplicáveis aos entes federativos: art. 20: “I - instituir ou aumentar tributo sem que a lei o estabeleça, ressalvados os casos previstos nesta Constituição” (legalidade tributária); “II - estabelecer limitações ao tráfego, no território nacional, de pessoas ou mercadorias, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, exceto o pedágio para atender ao custo de vias de transporte”; (liberdade de tráfego); “III - criar imposto sobre: a) o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros; b) templos de qualquer culto; c) o patrimônio, a, renda ou os serviços de Partidos Políticos e de instituições de educação ou de assistência social, observados os requisitos fixados em lei; d) o livro, os jornais e os periódicos, assim como o papel destinado à sua impressão. § 1<sup>o</sup> - O disposto na letra a do n.º III é extensivo às autarquias, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados às suas finalidades essenciais, ou delas decorrentes; não se estende, porém, aos serviços públicos concedidos, cujo tratamento tributário é estabelecido pelo poder concedente no que se refere aos tributos de sua competência, observado o disposto no parágrafo seguinte. Já o parágrafo segundo concedeu

a Emenda n.1/69<sup>9</sup>, que reformularam (pelo menos formalmente) completamente a Constituição de 1946 (até então atualizada pela Emenda 18) e que reforçaram a sensação de instabilidade do Sistema Jurídico Brasileiro.

---

possibilidade para a União estender “isenções”, sob certas circunstâncias, a impostos federais, estaduais e municipais. O art. 21, a seu turno, disciplinou os seguintes princípios: “Art 21 - É vedado:” I - a União instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional, eu que importe distinção ou preferência em relação a determinado Estado ou Município” (uniformidade); II - à União tributar a renda das obrigações da dívida pública estadual ou municipal e os proventos dos agentes dos Estados e Municípios., em níveis superiores aos que fixar para as suas próprias obrigações e para os proventos dos seus próprios agentes; “III - aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens de qualquer natureza, em razão da sua procedência ou do seu destino” (não diferenciação ou não discriminação). A competência dos entes federativos ficou também melhor organizada no texto constitucional: União (art. 22 e 23); Estados (art. 24; Distrito Federal (art. 24 e 25) e Municípios (art. 25). A não cumulatividade, presente no IPI e ICM, manteve-se, nos termos do art. 22, par.4<sup>a</sup> e art. 24, par.5<sup>a</sup>. Finalmente, os artigos 26 a 28 trataram de regras de discriminação de receitas tributárias entre os entes federativos, assim como o orçamento (arts. 63 a 70) e da fiscalização orçamentária e financeira (art. 71 a 73). Já no que tange aos direitos e garantias individuais (arts. 150 e ss), houve expressa vinculação à legalidade tributária e orçamentária: “§ 29 - Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça; nenhum será cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária, ressalvados a tarifa aduaneira e o imposto lançado por motivo de guerra”.

<sup>9</sup> A Emenda à Constituição n.1/1969, por sua vez, revogou a Constituição de 1967, ainda que, em termos tributários, pouco também alterou em relação à própria constituição revogada e à conjuntura sistemática trazida pela Emenda n. 18/65, inclusive praticamente repetindo a estrutura já trazida pela Constituição de 1967, referente ao “Sistema Tributário”. Assim, estabeleceu, no art. 18, competência dos entes federativos para criação de impostos (previstos na Constituição), taxas e contribuições de melhoria. Também dispôs sobre o papel da Lei Complementar em matéria Tributária (§ 1<sup>o</sup>), para estabelecer normas gerais em direito tributário, dispor sobre conflitos de competências e regular sobre as limitações constitucionais ao poder de tributar”. Ainda, no que tange às limitações constitucionais ao poder de tributar, o art. 19 fixou ser vedado aos entes federados: “I - instituir ou aumentar tributo sem que a lei o estabeleça, ressalvados os casos previstos nesta Constituição” (legalidade tributária); “II - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou mercadorias, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais” (liberdade de tráfego), ao passo que também estabeleceu as seguintes vedações à criação de impostos sobre: *a*) o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros (imunidade recíproca); *b*) os templos de qualquer culto (imunidade religiosa); *c*) o patrimônio, a renda ou os serviços dos partidos políticos e de instituições de educação ou de assistência social, observados os requisitos da lei (imunidade incondicionada e condicionada); e *d*) o livro, o jornal e os periódicos, assim como o papel destinado à sua impressão” (imunidade dos livros), mantendo também as chamadas “isenções heterônomas” (par. 2<sup>a</sup>) da União sobre Estados e Municípios. Ainda, o art. 20 também trouxe as seguintes vedações: “I - à União instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional o implique distinção ou preferência em relação a qualquer Estado ou Município em prejuízo de outro” (uniformidade geográfica); “II - à União tributar a renda das obrigações da dívida pública estadual ou municipal e os proventos dos agentes dos Estados e municípios, em níveis superiores aos que fixar para as suas próprias obrigações e para os proventos dos seus próprios agentes; e “III - aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens de qualquer natureza, em razão da sua procedência ou destino” (não diferenciação ou não discriminação). Os demais artigos trataram das competências da União (art. 21 e 22), Estados (art. 23), Municípios (art. 24) e Distrito Federal (art.23 e 24). Destaque-se ainda, a competência da União para criar contribuições sociais e empréstimos compulsórios: “§ 2<sup>o</sup> A União pode instituir: I - contribuições, nos termos do item I deste artigo, tendo em vista intervenção no domínio econômico e o interesse da previdência social ou de categorias profissionais; e II - empréstimos compulsórios, nos casos especiais definidos em lei complementar, aos quais se aplicarão as disposições constitucionais relativas aos tributos e às normas gerais do direito tributário”. Também mencionou-se a seletividade e a não cumulatividade aplicada ao IPI (art. 21, par. 3<sup>a</sup>) e não cumulatividade ao ICM (art. 23, inc. II). Já os demais artigos tratam da destinação do produto da arrecadação dos tributos dos entes federativos (arts 25 e 26). Ainda, os artigos 60 a 69 dispõem sobre o orçamento e os artigos 70 a 72 sobre a fiscalização orçamentária e financeira. Já nos direitos e garantias individuais (art.153), foi inserido o seguinte dispositivo: “§ 29. Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça, nem cobrado, em cada exercício, sem que a lei o houver instituído ou aumentado esteja em vigor antes do início do exercício financeiro, ressalvados a

Somem-se a esses fatores as então tendências da Filosofia Jurídica (sobretudo europeias) que começaram a repercutir com mais intensidade na experiência brasileira, a exemplo do impacto das obras de Hans Kelsen (a mais famosa, a “Teoria Pura do Direito”, foi traduzida para o idioma português em 1960) entre tributaristas brasileiros a partir das décadas de sessenta e setenta do século XX.

Os reflexos sentidos por esse particular contexto brasileiro logo foram trazidos à mesa, com a adição de importantes linhas de pesquisa aplicadas à tributação no Brasil.

Não é por acaso que o fortalecimento da atenção principiológica trazida pelo Sistema Tributário Nacional ganhou novas dimensões, levando a importantes reflexos no campo da literatura jurídica especializada. Nesse período também se passa a enxergar claramente o direito tributário brasileiro sob uma perspectiva “sistemática”.

Assim, nos tópicos seguintes, procurar-se-á expor com mais detalhes as diferentes linhas e posicionamentos sistemáticos – e suas respectivas visões principiológicas, pois entendê-las, ainda que brevemente, é pressuposto para uma melhor compreensão dos diferentes perfis de estudos na rica – e plural – contribuição teórica brasileira.

### **2.3.O reconhecimento da Principiologia Tributária Brasileira no contexto do Sistema Constitucional Tributário Normativo (Formal) e a defesa da Segurança Jurídica**

Inicialmente, pode-se antecipar que o contexto histórico a partir da década de 1960 foi caracterizado pelo progressivo reforço do dogmatismo constitucional tributário, seja pelos delineamentos de Alfredo Augusto Becker (1963, p. 01-05), seja pela consagração dos princípios constitucionais tributários nas obras de Antonio Roberto Sampaio Dória (1964, p. 11-16), que, junto das obras de Aliomar Baleeiro, foram de indiscutível relevância para o período. Da mesma forma, pode-se observar a atenção à perspectiva constitucional tributária concedida por José Souto Maior Borges quando do estudo das isenções tributárias, por exemplo.

Assim, a atenção ao dogmatismo constitucional passa a ser gradualmente fortalecida a partir desse período.

Não por acaso, Souto Maior Borges acrescenta, nesse contexto:

Os princípios constitucionais da tributação e as regras pelas quais se realiza a discriminação de rendas estão integradas no sistema tributário constitucional, formando ramo científico que se pretende caracterizar como dogmaticamente autônomo – direito tributário constitucional, ou direito constitucional tributário, como prefere Victor Uckmar (BORGES, 1969, p. 18 e ss).

---

tarifa alfandegária e a de transporte, o impôsto sôbre produtos industrializados e o imposto lançado por motivo de guerra e demais casos previstos nesta Constituição” (legalidade tributária e anterioridade tributária).

As características desse perfil revelam-se também no estudo sistêmico de Geraldo Ataliba (1968, p. 31), promovendo princípios estruturais necessários à construção do sistema constitucional tributário brasileiro, no qual se elevaria o princípio da rigidez dessa mesma estrutura sistemática normativa, peculiar ao direito tributário brasileiro, na visão de Ataliba.

Com o empreendimento do dogmatismo jurídico normativo, e a visão dos princípios sob esse específico prisma sistemático, passa-se a enxergar mais claramente os princípios não apenas como baluartes históricos da liberdade, mas como espécies normativas de grande importância estrutural para a construção sistêmica do ordenamento jurídico positivo.

Note-se que a consideração desses princípios na realidade tributária brasileira também passava por importantes justificativas políticas, especialmente a partir da década de sessenta do século XX, com o Golpe Militar de 1964.

É claro que aquele período político, conforme já antecipado, comprometendo a segurança jurídica, logo chama a atenção de alguns estudiosos do período, a exemplo de Geraldo Ataliba, que passam a desenvolver - com maior intensidade teórica - o estudo das normas jurídicas que buscassem reforçá-la, o que significa dizer que a elevação teórico-jurídica formalista dos princípios constitucionais vinculados à segurança jurídica apareceria com maior força a partir daquele momento.

Veja-se, por exemplo, o testemunho de Geraldo Ataliba, em nota prévia à sua célebre obra “Sistema Constitucional Tributário Brasileiro”, que expõe com clareza as aspirações não somente jurídicas, mas políticas, pela elevação de um sistema constitucional tributário rígido e protegido de súbitas alterações:

Fomos animados a escrever este trabalho - apologético do nosso sistema constitucional tributário - pela profunda frustração que de nós se apossou com a promulgação da Emenda Constitucional n. 18. Em gesto precipitado, verdadeiramente inconsciente - e inconsequente - o Congresso derrubou por terra um sistema cuidado, quase perfeito, funcional e - o que é de muita importância em matéria de direito constitucional - tradicional já, para substituí-lo empiricamente por um amontoado de regras tão estético quão distante da nossa realidade, das nossas tradições e das exigências da nossa ordenação federal e municipal. É, felizmente, possível, ainda, voltar atrás. Ninguém censuraria o parlamento, se este soubesse recuar - atendendo, aliás, aos reclamos da opinião pública, dos administradores conscientes, dos financistas prudentes e juristas de rol, como Amílcar Falcão - repondo as coisas no estado atual. Não é tarde para tanto (...) (ATALIBA, 1968, p. xi).

O dogmatismo normativo kelseniano e a concepção da *Grundnorm* claramente pareciam reforçar essa tendência teórica. Não é por acaso que Alfredo Augusto Becker, já proferindo apoio à teoria normativa kelseniana (BECKER, 1963, p. 54-55), manteve reservas quanto ao princípio

da capacidade contributiva, de cuja previsão constitucional expressa (na Constituição de 1946), para o autor, significou a “constitucionalização do equívoco”, já que a capacidade contributiva apareceria, na visão do autor, como regra de direito natural (BECKER, 1963, p. 447 e ss).

Não é surpresa também que Geraldo Ataliba, inspirado em Kelsen, defendesse o princípio da rigidez do sistema constitucional tributário, em ambiente ligeiramente posterior às transformações constitucionais trazidas pela Emenda Constitucional n.18/65. Para Ataliba, “(...) dentre os princípios constitucionais tributários brasileiros dos mais importantes, o mais característico e o mais peculiar ao Brasil é o da “rigidez do sistema tributário” (1968, p. 22).

Na mesma linha, Paulo de Barros Carvalho, em Tese de Livre-docência defendida em 1981, igualmente caminhou no sentido de considerar o sistema constitucional tributário como rígido e exaustivo, seguindo tendência maciça da literatura pátria da época (CARVALHO, 1981, p. 22).

Não se deve, contudo, considerar a prevalência absoluta de uma linha de estudo relativa aos princípios constitucionais tributários, já que, mesmo no apogeu dos estudos conectados ao formalismo dogmático positivista aplicados ao direito tributário, apareciam obras que oportunizavam outras vias de pensamento, como é o caso do estudo de Ives Gandra da Silva Martins, que, sem desconsiderar o caráter sistemático do direito tributário, caminhou pela consideração axiológica da justiça (MARTINS, 1983, p. 50 e ss), pelo jusnaturalismo aplicado à tributação, assim como no reconhecimento de princípios econômicos alinhados ao direito tributário.

Nesse sentido: “(...) os princípios meramente formais (legalidade e tipicidade da tributação) são insuficientes para abrigar essa realidade, sendo necessário chamar, invocar outros princípios inerentes à espinha dorsal do fenômeno econômico, em sua faceta de incorporação do Estado” (MARTINS, 1983, p. 73).

Nada obstante, a segurança jurídica em matéria tributária passa a ser desenvolvida em todas as etapas da relação jurídica tributária, do seu nascimento à extinção. O dogmatismo kelseniano representa, nesse contexto, importante veículo para reforçar a busca pela maior segurança jurídica em ambiente político de profunda insegurança e instabilidade jurídica.

Não que estudos voltados a temas fundamentais da justiça tributária fossem necessariamente obliterados na época, como já se observou em Ives Gandra Martins (1988, p. 50 e ss). Mas, não se pode deixar de reconhecer a clara e evidente preferência pelos temas ligados à segurança jurídica tributária, o que foi fruto de um contexto jurídico e político compreensível do ponto de vista doutrinário e plenamente justificado, e que se manteve com força a partir de década de sessenta do século XX e, de certa forma, até os dias atuais.

Logo, a experiência estrangeira e as peculiaridades históricas da realidade brasileira gradativamente forneceram ambiente propício para desaguar em momento mais favorável à valorização principiológica na experiência constitucional tributária brasileira.

#### **2.4. Diferentes Teorias Sistemáticas e a Constitucionalização Democrática dos Princípios Tributários**

A experiência principiológica estrangeira foi fortalecida pelo movimento constitucional democrático europeu, especialmente a partir da década de cinquenta do século XX, fundamentando-se – na perspectiva legislativa - a partir das constituições europeias democráticas pós-guerra (Estado Constitucional de Direito), como se observa nas contribuições de Fritz Neumark, Klaus Tipke, Joachim Lang, Paul Kirchhof (2016, p.18-26) Antonio Berliri (1952, p. 206 e ss), Victor Uckmar (2001, p. 21-39), Cocivera e outros. Essas contribuições, aliadas aos fatores jurídicos e extrajurídicos já delineados, passam a impulsionar o aperfeiçoamento de uma literatura tributária e financeira constitucionalista (e garantista) que consegue aliar maior equilíbrio entre estudos sobre normas (incluindo princípios) imanentes à segurança jurídica e à justiça em matéria fiscal.

Já no Brasil, o ambiente político propício trazido pela redemocratização constitucional instituída a partir de 1985, e consolidada em 1988, caminha pela necessidade do reconhecimento da dignidade da pessoa humana (art.5<sup>a</sup>) e da estreita conexão entre esse fundamento constitucional e o Direito Constitucional Tributário previsto nos artigos 145 a 169 da Constituição.

É nesse ambiente histórico que se consolidam com ainda maior intensidade os estudos jurídicos relacionados aos princípios constitucionais tributários (não somente ligados à segurança jurídica, mas à justiça e à isonomia), ainda que, na década de noventa do século XX, tenham sido proeminentes estudos dedicados a esmiuçar os princípios decorrentes da segurança jurídica (tais quais já se registravam a partir da década de sessenta do século XX, mas posteriormente sob roupagens metodológicas atualizadas e aperfeiçoadas), e a justiça em matéria fiscal apareça com maior intensidade no limiar daquele século.

Assim, parcela da literatura especializada, inspirada nesse então novo ambiente político-constitucional, passa a conceder maior atenção à carga axiológica dos princípios na construção do sistema jurídico e, nesse contexto, aumenta a influência de obras refratárias ou pelo menos ponderadoras ao dogmatismo normativo formal kelseniano, que passa a conviver com outras tendências metodológicas.

É interessante notar que a influência filosófica jurídica europeia, notadamente germânica, manteve-se presente na elevação da principiologia balizada por elementos axiológicos ou teleológicos (também conectadas às correntes decorrentes do “pós-positivismo” filosófico jurídico), conforme se pode observar, por exemplo, na leitura de Karl Larenz e de Canaris.

Nesse sentido mencione-se a compreensão principiológica teleológica de Larenz, que aqui se reproduz:

Enquanto princípios não são regras imediatamente aplicáveis aos casos concretos, mas ideias directrizes, cuja transformação em regras que possibilitem uma resolução tem lugar em parte pela legislação, em parte pela jurisprudência, segundo o processo anteriormente descrito da concretização e do aperfeiçoamento de princípios mais especiais mediante a formação de grupos de casos (...) (LARENZ, 1997, p. 599 e ss).

Larenz também se refere aos princípios jurídicos que, (...) enquanto critérios teleológicos-objetivos, são coadjuvantes para a interpretação, bem como para a integração de lacunas. (...)” (LARENZ, 1997, p. 599 e ss).

Por outro lado, Claus Wilhelm Canaris considera o ordenamento (a partir da noção de justiça) axiologicamente e teleologicamente (focado nos fins à concretização dos valores) (CANARIS, 1996, p. 66 e ss), geralmente vinculando-os aos valores no sistema jurídico.

Canaris chega a identificar os princípios gerais do direito como os “(...) valores mais profundos da ordem jurídica”, definindo o sistema como “(...) ordem axiológica ou teleológica de princípios gerais de direito, no qual o elemento de adequação valorativa se dirige à característica de ordem teleológica e o da unidade interna à característica dos princípios gerais” (1996, p. 76 e ss).

Para Canaris, o princípio ocuparia o ponto intermédio entre o valor, por um lado, e o conceito, por outro (CANARIS, 1996, p. 87).

Ainda sobre os princípios, segundo Canaris, esses podem estar em oposição entre si, já que não tem a pretensão de exclusividade: “(...) ostentam o seu sentido próprio apenas numa combinação de complementação e restrição recíprocas”, necessitando, “(...) para sua realização, da concretização através de subprincípios e de valorações singulares com conteúdo material próprio” (CANARIS, 1996, p. 88-100).

Não por acaso, ambos os autores alemães supracitados da Filosofia do Direito possuem grande influência nos estudos principiológicos constitucionais na realidade tributária germânica, como se observa em Kruse, Kirchhof e Tipke, e, também, na obra conjunta de Tipke e Lang (2008, p. 13 e ss).

Ainda, na consideração dos princípios constitucionais tributários, Kruse, também no contexto alemão, destacou a importância de vínculos jurídico-constitucionais que limitam e permeiam o exercício da soberania tributária, dentre os quais, a legalidade e tipificação da tributação, a proporcionalidade, a igualdade da tributação, o mandamento da igualdade de direitos e o direito fundamental da proteção da família, a liberdade de eleição profissional e do exercício profissional, a garantia da propriedade, entre outros valores, mas, sobretudo, os elementos concretos do Estado de Direito, destinados a viabilizar a justiça objetivada pela Lei de Bonn. Mas Kruse acrescenta também a existência dos princípios jurídicos gerais, que são também no direito tributário a “causa de conhecimento” para alguma coisa, assim como para o direito em geral (KRUSE, 1975, p. 88-113)

Ao lado dos princípios gerais, Kruse destacou também a importância dos princípios especiais:

São fontes de direito tais quais aos princípios jurídicos gerais. Sem embargo, se distinguem destes já que não são deduzidos imediatamente da idéia de justiça e ademais em que estão sujeitas às mudanças pelos ordenamentos que os motivam e a disposição dos interesses particulares. (...) Os princípios especiais, em suma seriam variáveis conforme o ordenamento tributário respectivo, ao contrário dos princípios gerais, inerentes a todo e qualquer ordenamento tributário (KRUSE, 1975, p. 88-113).

Assim, a importância dos direitos e garantias fundamentais do indivíduo impressos na Lei Fundamental de Bonn também foi objeto de outro jurista de destaque no período pós-Segunda Guerra Mundial, Klaus Tipke, que denominou os princípios constitucionais enquanto “princípios sistemáticos sustentadores do direito tributário”. Tais princípios, aliás, estariam expressamente previstos na própria Lei Fundamental, segundo a interpretação do jurista alemão, dentre os quais: a) ordenamento jurídico enquanto ordenamento de justiça; b) capacidade contributiva; c) princípio do Estado social; d) princípio do Estado de Direito; e) proibição de prejudicar o matrimônio e a família; f) o princípio da livre eleição e exercício profissional. Também a evolução doutrinária encontrou forte recepção na jurisprudência constitucional, embasada, por sua vez nos princípios previstos na Lei Fundamental (MARTUL-ORTEGA, 1975 p.15 e ss; TIPKE, 1977, p. 01 e ss).

Não por acaso, na realidade tributária brasileira essa relevante influência pós-positivista também se manifestou, conforme se observa em Ricardo Lobo Torres (2005, p. 88 e ss), ainda que seja exagero dizer que haveria prevalência clara dessa tendência perante as anteriormente analisadas.

Noutro aspecto, Klaus Tipke e Joachim Lang (2008, p. 165 e ss), enaltecendo a principiologia constitucional financeira prevista na ordem jurídica tributária alemã, também apontaram a importância do reconhecimento dos princípios inerentes ao Estado de Direito –

representados pelos direitos e garantias fundamentais – enquanto orientadores do sistema jurídico tributário interno, como a uniformidade de imposição, a capacidade contributiva, a legalidade, a segurança jurídica. Naturalmente, parte-se do pressuposto de que o Sistema Jurídico é divisível em sistema apreensível quanto ao conteúdo ou interno (sistema interno), no qual emanam diversos princípios, e, de outro lado, o sistema externo.

Para os juristas alemães, o sistema interno ou de conteúdo apresenta as seguintes características:

(...) O sistema de conteúdo ou interno do ordenamento jurídico é extraído de princípios como valorações fundantes da ordem institucional (Ordnungsstiftende Grundwertungen); eles são critérios diretivos que permitem, através de consenso ético-jurídico, justificar decisões jurídicas (TIPKE, LANG, 2008, p. 180 e ss).

Já o sistema externo pode ser compreendido da seguinte maneira:

O sistema externo diz respeito ao modo da ordenação formal da matéria, a articulação técnica e ordem da matéria, que deve ser o quanto possível sumária. Elementos do sistema externo são os conceitos de ordenamento da lei, a construção da lei e a posição da norma jurídica singela na estrutura da lei. O assim chamado método sistemático da interpretação da lei opera com esses elementos. O conhecimento jurídico desse sistema externo depende do grau de maturidade da lei a ser aplicada. (TIPKE, LANG, 2008, p. 168-169).

Mas, ressalve-se, a interpretação acerca dos princípios constitucionais tributários é variável de acordo com a linha de estudo assumida e, logo, pode condensar elementos valorativos ou mesmo afastá-los amplamente. Ambas as tendências (que abraçam o elemento axiológico, ponderam-no ou o refutam) aparecem engendradas na literatura tributária brasileira, por expressa influência estrangeira.

Evidentemente que a atenção à principiologia tributária, nesse contexto, também emerge da valorização e elevação progressiva dos direitos humanos conectados à tributação.

Na experiência germânica, nesse contexto, a democratização constitucional pós-guerra ofereceu espaço sólido para desenvolvimento principiológico, como se nota também na contribuição de Paul Kirchhof, em relevante estudo sobre os aspectos constitucionais da tributação, em que aprofunda suas reflexões relativas à tributação e à igualdade, capacidade contributiva, propriedade (e seus respectivos limites), liberdade e efeitos atinentes (KIRCHHOF, 2016).

Nesse aspecto, observando os valores protegidos pela Constituição, não deixa de considerar que “(...) a definição do objeto tributado, do contribuinte, da base de cálculo e da alíquota é, fundamentalmente, tarefa do legislador” (KIRCHHOF, 2016, p. 116).

Da mesma forma, imprescindível observar que os valores constitucionais devem ser protegidos, inclusive mediante instrumentos tributários.

Ainda, em precioso pós-fácio à edição brasileira, traduzida por Pedro Adamy, Kirchhof considera sua obra no contexto de haver uma compreensão para sistematização de princípios tributários comuns (inclusive entre a experiência germânica e a brasileira), admitindo a necessária compreensão conjunta de: “(I). por que devemos pagar tributos, (II) quais as previsões constitucionais inalteráveis que regulam a tributação, e (III) quais as tarefas político-jurídicas que decorrem de tais previsões” (KIRCHHOF, 2016, p. 119).

Nada obstante, para Kirchhof, o “(...) Estado Constitucional precisa justificar todas as intervenções nos direitos fundamentais de seus cidadãos” e, por esse motivo, “(...) o direito constitucional alemão define que o tributo é o preço da liberdade”<sup>10</sup>.

Na observância dos dois sistemas (alemão e brasileiro), Kirchhof considera, a partir da tradução feita por Adamy, que “(...) o diálogo científico entre as ciências do direito tributário alemão e brasileira pode, e assim é desejável, desenvolver princípios comuns do direito constitucional tributário, conscientizando permanente de uma grande ideia para o direito tributário mais avançado, beneficiando tanto o Brasil quanto a Alemanha (...)” (KIRCHHOF, 2016, p.119-127).

Já no contexto brasileiro, dado histórico importante refere-se ao fato de que a constitucionalização democrática do direito tributário, aliada à sistematização das normas jurídicas e à elevação de princípios jurídicos orientadores desse sistema, permitiu que a literatura brasileira sentisse semelhante preocupação, especialmente com a entrada em vigor da Constituição de 1988<sup>11</sup>, que avança na racionalização de uma principiologia constitucional que

<sup>10</sup> Também: “A Constituição alemã determina os princípios fundamentais que mantêm unida a nossa sociedade, sendo, por esta razão, de validade permanente e vinculante para o legislador (...)”. Partindo dessa premissa, entende que deve haver uma “imposição moderada e igualitária”, pautada em tributos simples e compreensíveis, onde o tributo deve ser incontornável (pois pautado em critério de justiça de igualdade para a carga tributária), o que leva também à proibição de tributos confiscatórios, mediante tributos condizentes com a liberdade (e respeitando as diferenças entre cidadãos, pois a medida do tributo não é a redistribuição mas a justiça na distribuição da carga fiscal. Não afasta também a crítica ao Sistema Tributário Alemão, por considerá-lo “confuso, parcialmente incompreensível, com uma enxurrada desconcertante de normas”, o que exigiria uma “renovação dramática” (e sugerindo algumas mudanças para o aperfeiçoamento do sistema) (KIRCHHOF, 2016, p.119-127).

<sup>11</sup> A Constituição de 1988, como se sabe, trouxe melhor sistematização estrutural à tributação e às finanças públicas, aperfeiçoamento – mas também em grande parte conservando – a estrutura econômica da tributação já reformulada pela E.C. n. 18/1965. De início, uma importante diferença inicial é que não houve previsão expressa de princípios tributários nos direitos e garantias individuais (art. 5<sup>a</sup>). Assim, a legalidade tributária e a anterioridade foram absorvidas na Seção referente ao Sistema Tributário Nacional, que manteve a competência dos entes federativos para criação de impostos, taxas e contribuições de melhoria (art. 145, incisos I, II e III), mas também estabelecendo expressamente a capacidade contributiva enquanto norte dos princípios gerais a ser observado: “§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses

objetivos, identificados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”. Ainda, o art. 146 fortalece a atribuição de lei complementar para estabelecer normas gerais em matéria tributária, assim como para dispor sobre conflitos de competências entre entes federativos e regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. Posteriormente, a Emenda Constitucional n. 42/2003 trouxe importantes acréscimos, a exemplo do parágrafo único do art. 146 e art. 146-A. Ademais, o art. 148 trouxe competência da União para criação, sob certas condições de empréstimos compulsórios, ao passo que o art. 149 trouxe competência ao mesmo ente para instituir contribuições sociais (complementado pelo art. 195 da Constituição). A Emenda Constitucional n. 39/2002, a seu turno, trouxe a competência municipal e distrital para criação de contribuições de iluminação pública. Finalmente, as limitações constitucionais ao poder de tributar foram estabelecidas nos artigos 150, 151 e 152. Nessa linha, o art. 150 trouxe as seguintes vedações aos entes federados: “I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça” (legalidade tributária); “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” (igualdade ou isonomia tributária) ou cobrar tributos (III): “a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado” (irretroatividade tributária); “b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou (anterioridade tributária genérica ou anual, conforme a EC 3/1993); “c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b” (anterioridade nonagesimal, por sua vez incluído pela EC 42/2003); “IV - utilizar tributo com efeito de confisco” (vedação do efeito confiscatório dos tributos); “V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público” (liberdade de tráfego). O inciso VI, por outro lado, trata de uma série de imunidades tributárias, já trazidas pelas experiências constitucionais anteriores, e fortalecidas pela EC n. 3/1993, ao proibir a instituição de impostos sobre: a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros (imunidade recíproca, com exceções nos parágrafos 3º e 4º); “b) templos de qualquer culto” (imunidade religiosa); c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei (imunidades incondicionadas e condicionadas); “d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão” (imunidade dos livros); “e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser” (por sua vez incluído pela E.C. n. 75/2013). Além disso, destaque-se: “§ 5º - A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços”. Adicionalmente, outras limitações relevantes foram previstas no art. 151, vedando à União: “I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País (uniformidade geográfica); “II - tributar a renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como a remuneração e os proventos dos respectivos agentes públicos, em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações e para seus agentes”; “III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios” (vedando, portanto, expressamente a utilização das “isenções heterônomas”, outrora autorizadas por Constituições anteriores). O art. 152, por outro lado, impõe limitação expressa aos Estados, Distrito Federal e Municípios, de estabelecer “(...) diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino (não discriminação ou não diferenciação tributária). Os demais artigos disciplinam o regime de competências tributárias dos impostos da União (art. 153 e 154), Estados (art. 155), Municípios (art. 156) e Distrito Federal (art. 155 e 156). Ainda, destaquem-se alguns princípios específicos, como a seletividade (obrigatória ao IPI, mas facultativa ao IPVA e ICMS), e a não cumulatividade, aplicável ao IPI e ICMS, assim como algumas contribuições sociais (art. 195). Já os artigos 157 a 162 tratam da repartição das receitas tributárias entre os entes federados, ao passo que os arts. 163 e seguintes, das Finanças Públicas, com atenção ao Orçamento (art. 165 a 169). Logo, em termos gerais, a Constituição Brasileira de 1988 representou importante evolução no tratamento sistemático e constitucional relegado à matéria financeira e tributária, conectando-a mais claramente aos direitos e garantias fundamentais (ainda que não contenham disposições tributárias expressas, à luz de suas antecessoras) e fortalecendo a estrutura tributária econômica já inaugurada na E.C. 18/1965.

interferiria na organização e na abertura dos sistemas tributários, escapando, *a priori*, do fechamento hermético dos sistemas jurídicos.

Esse raciocínio é igualmente extraído da contextualização de Sacha Calmon Navarro Coelho, sobre a tendência à principiologia constitucional tributária. Para Sacha Calmon Navarro Coelho, seriam a “(..) tributação ou o poder de tributar limitados pelos valores positivados da igualdade, liberdade, propriedade, proporcionalidade e razoabilidade acima da relação jurídico-tributária” (COELHO, 2001, p. 48; BUCHANAN, 1978, p. 298 e ss).

Mas é forte a percepção de que a segurança jurídica deve manter-se reforçada diante das experiências de instabilidade constitucional vivenciadas no período ditatorial.

Nesse contexto, já em pleno processo de redemocratização, com primeira edição publicada em 1985, Geraldo Ataliba, lança sua obra “República e Constituição”, onde reforça ainda mais a necessidade de um sistema super-rígido, pautado na intocabilidade dos princípios constitucionais fundamentais da federação e da república, e cujas consequências inevitáveis da super-rigidez constitucional das primeiras estariam na impossibilidade de o órgão constituinte derivado sequer discutir projeto “(...) tendente a anular competências estaduais, reduzindo as entidades federadas a meras setrapias” (ATALIBA, 2001, p. 32 e ss).

Essa tendência ganha reforço na vigência da Constituição de 1988, quando o artigo 60, parágrafo 4<sup>a</sup>, passa a proibir expressamente a edição de emendas à Constituição tendentes a abolir a República e a Federação, assim como os próprios direitos fundamentais. Por esse motivo, são compreendidos como verdadeiras “cláusulas pétreas”.

Perspectiva essa que segue reforçada por sólida e respeitável parcela da literatura tributária pátria, sobretudo visando proteger o sistema constitucional tributário, e seus elementos estruturantes, de eventuais abusos ou alterações bruscas, como ocorria no período ditatorial (1964-1985), e cujos efeitos ainda são sentidos hodiernamente no direito tributário.

Sem pretender esgotar o tema, tome-se como referência a obra de Roque Antônio Carrazza, sobre o Direito Constitucional Tributário (2005, p. 55-549), que põe em destaque a vinculação estreita entre a tributação e os princípios constitucionais, a exemplo do princípio republicano, que se conecta vivamente ao princípio da capacidade contributiva; do não-confisco (não-confiscatoriedade) e da igualdade; do princípio federativo; do princípio da autonomia municipal; do princípio da anterioridade; do princípio da legalidade, do princípio da irretroatividade, e do princípio da segurança jurídica, que também se vincularia ao princípio da tipicidade fechada, do exclusivismo, da vinculação do lançamento à lei, da interpretação estrita da lei, da igualdade, da confiança na lei fiscal e da boa fé do contribuinte.

No mesmo passo, em período próximo à consagração da Constituição de 1988, Hugo de Brito Machado lança obra dedicada ao enaltecimento dos princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988, elevando os seguintes princípios: legalidade; isonomia; capacidade contributiva; a irretroatividade; a anterioridade; a vedação do confisco e a liberdade de tráfego (MACHADO, 1988, p. 14 e ss).

Não se pode deixar de mencionar também a compreensão sistemática constitucional apresentada por Ricardo Lobo Torres, quando, na década de 1980, escreveu Tomo do **Tratado de Direito Tributário Brasileiro** dedicado aos “Sistemas Constitucionais Tributários” (TEODOROVICZ, 2017), em compreensão que se afastava do dogmatismo formal prevalecente à época.

Naquela obra, Ricardo Lobo Torres entendeu que o sistema pode ser conceituado como o “(...) o conjunto de elementos dotado de unidade interna, coerência lógica, ordem, ausência de contradições e independência do todo com relação às partes. Mas essa definição, por se confundir com a totalidade, não permitiria o exame científico do conceito de sistema” (TORRES, 1986, p. 03 e ss).

Traço marcante nas reflexões de Ricardo Lobo Torres revela-se na defesa do pluralismo de sistemas. Nesse contexto, o sistema tributário também se apresenta como plural (TORRES, 2009, p. 353-357), pois “(...) a ideia de único sistema jurídico é inaceitável, porquanto se confundiria com todo o fenômeno do Direito, em suas dimensões espaciais e temporais, objetivas e ideais e com a própria vida humana, que se desenrola *sub specie juris*” (TORRES, 1986, p. 03-05).

Assim, Ricardo Lobo Torres acrescenta:

A ideia de sistema contém a sua validade, desde que se aplique aos diferentes campos do conhecimento, a perquirir sobre realidades distintas. Recusa-se o sistema total, fechado e completo, suscetível de apreensão por um único método ou ciência. Mas o pluralismo de sistemas, que abrange a gama variadíssima da realidade física, orgânica e social, desdobrando-se esta última por sua vez em sistemas jurídicos, éticos, econômicos, financeiros, históricos, estéticos, linguísticos, etc., tem consequências valiosas. Ao mesmo tempo as ciências que estudam aqueles objetos também refletem o pluralismo metodológico e se auxiliam na pesquisa multidisciplinar (1986, p. 03-05).

Tanto o sistema científico e o sistema objetivo possuem o pluralismo que fornece, por sua vez, repercussões distintas às respectivas modalidades sistemáticas.

Em primeiro lugar, o pluralismo do sistema objetivo implica na possibilidade de identificação dos sistemas de Direito Público e de Direito Privado, bem como dos sistemas de Direito Constitucional, do sistema de Direito Administrativo, e outros.

Assim, o sistema jurídico objetivo, para Torres, revela-se como ordem parcial no plural das relações humanas, pluralizando-se na juridicização dos fatos sociais. A visualização dessas peculiaridades sob a perspectiva do pluralismo permite melhor observância e identificação de outros subsistemas em que esses sistemas eventualmente se fracionem. É o caso do Sistema Constitucional, do qual se fraciona o Subsistema Constitucional Tributário (TORRES, 1986, p. 03-11; TEODOROVICZ, 2017).

Ao mesmo tempo, para o autor, o pluralismo dos sistemas científicos não se constitui como uma unidade fechada, ainda que o sistema de conhecimentos científicos apresente-se conexo e coerente:

Os sistemas constitucionais tributários, no plano objetivo, ou seja, os sistemas genéricos da Constituição Tributária e do Estado Fiscal se dividem da seguinte forma: a) sobre-sistemas constitucionais tributários, que abrangem os sobre-sistemas da tributação da riqueza nacional e da distribuição do poder tributário; b) o co-sistema internacional tributário, que se compõe das relações internacionais em matéria fiscal imbricadas na Constituição; c) os subsistemas constitucionais quase-fiscais, isto é, os outros subsistemas da Constituição que se encontram na zona fronteira com o subsistema tributário; d) o subsistema das limitações constitucionais ao poder de tributar, que é o conjunto das garantias da liberdade individual e dos direitos fundamentais do cidadão frente ao poder do Estado; e) o subsistema dos princípios constitucionais tributários, representado pelos princípios derivados das ideias de justiça fiscal, segurança, utilidade e técnica; f) subsistema do processo constitucional tributário, compreendendo o processo jurisdicional, legislativo e administrativo, coextensivo à ideia do Estado moderno, que pressupõe o *status activus processualis*; g) o subsistema da interpretação da Constituição Tributária, que, embora se subordine a princípios gerais, não pode olvidar os elementos e a dinâmica do sistema que lhe compete compreender, pelo que se pode falar em um sistema de interpretação com metodologia própria, que se não confunde com o método de interpretação sistemática e não conflita nem contrasta com a tópica (TORRES, 1986, p. 08-11).

E, ademais, “(...) o pluralismo científico encontra os seus pressupostos na Teoria da Constituição Tributária, que se divide nas teorias correspondentes a cada qual dos sobre-sistemas ou subsistemas objetivos” (TORRES, 1986, p. 08-11).

Consequentemente, diante das considerações trazidas acima, Torres arremata: “(...) A unidade do Sistema Científico do Direito se desfaz, por conseguinte, em razão da descontinuidade do sistema global do saber científico em que se insere e em virtude do seu fracionamento interno” (TORRES, 1986, p. 08-11).

Portanto, pode-se concluir, preliminarmente, que os referenciais teóricos que viabilizaram a construção do Sistema Jurídico sob esse ou aquele fundamento jurídico metodológico favoreceram diferenciadas posições a respeito da compreensão do papel do sistema jurídico (seu fechamento ou abertura) e a relação dos elementos que os compõem (a exemplo dos princípios).

Naturalmente, não se ignora as importantes contribuições às teorias sistêmicas contemporâneas, a exemplo de Gunter Teubner e Niklas Luhmann, (na perspectiva das teorias dos sistemas sociais, da qual o sistema jurídico seria parte, comunicando-se inevitavelmente com os demais “subsistemas” que compõem o sistema social), sobretudo ao enxergar o sistema jurídico como autopoietico (TEUBNER, 1996, p. 27 e ss; LUHMANN, 2010, p. 79), mas reconhece-se que a ideia de sistemas fechados e abertos é ainda discutida na literatura tributária brasileira contemporânea.

Logo, no período de redemocratização constitucional, a partir de 1985, cada vez mais estudos passam a abordar o assunto, ganhando novo impulso com a entrada em vigor da Constituição de 1988, período que pode ser identificado como momento mais recente do reconhecimento dos princípios constitucionais tributários, e que perdura até os dias atuais, consubstanciado na progressiva construção do “Estatuto do Contribuinte”, expressão difundida inicialmente por Louis Trotabas, e que recebeu gradual adesão na doutrina pátria, quando se destacam, apenas para citar alguns exemplos, os estudos constitucionais de Geraldo Ataliba, Sacha Calmon Navarro Coêlho (1991, p. 01 e ss; 2001, p. 37 e ss), Misabel Derzi (2000, p. 03 e ss), Roque Antônio Carrazza (2005, p. 238-287), Ruy Barbosa Nogueira (1999, p. 124-125), Paulo de Barros Carvalho (1979, p. 7-8), Ricardo Lobo Torres (1998, p. 27 e ss), Hugo de Brito Machado (1989, p. 20 e ss; 2007, p. 288), Ives Gandra da Silva Martins (1989, p. 61 e ss), José Roberto Vieira (2006, p. 183-215)<sup>12</sup>, Heleno Taveira Tôrres (2014, p. 207-243) e Humberto Ávila (2001, p. 04 e ss; 2004, p.308-309).

Conforme bem sintetiza Ávila, “(...) a expressão “Estatuto do Contribuinte” denota um conjunto de normas que regula a relação entre o contribuinte e o ente tributante. Sua utilização possui conotação tanto *garantista* dos direitos dos contribuintes quanto *limitativa* do poder de tributar” (2001, p. 04 e ss).

Note-se, portanto, essa diferenciada perspectiva garantista no estudo dos princípios constitucionais tributários, característica do ambiente democrático posterior à Constituição de 1988, e que influencia o reforço dos princípios constitucionais tributários na realidade brasileira.

Os princípios tributários não podem ser vistos como espécies normativas supostamente superiores ou mais relevantes que as demais espécies (tais como as regras tributárias), ou outros componentes normativos (postulados normativos ou valores, dependendo da linha metodológica adotada). Apenas se priorizou breve relato dos reflexos principiológicos em face da atenção contemporânea acentuada trazida pela literatura.

---

<sup>12</sup> Mais recentemente essa contribuição também pode ser observada em: VIEIRA; VALLE, 2021, p. 307-348.

É claro que, como visto, a concepção dos princípios e seus papéis a serem exercidos no sistema constitucional tributário dependerá das premissas teóricas adotadas, seja pela proposta sistemática de Geraldo Ataliba, cuja relevante construção teórica manteve-se sempre alinhada ao dogmatismo normativo sistemático kelseniano aplicado ao direito constitucional tributário, enxergando os princípios jurídicos enquanto alicerces estruturantes para a construção do edifício sistemático jurídico constitucional tributário, seja pela proposta de Ricardo Lobo Torres, por sua vez inspirado pelas propostas sistemáticas pós-positivistas, como em Larenz e Canaris, e pontuando a abertura sistêmica aos valores.

Ambas as propostas são abraçadas e ponderadas nesse contexto constitucional democrático no Brasil, refletindo-se sobre a principiologia tributária, agora já sedimentada na órbita de sistemas jurídicos, e não mais apenas vinculadas às contribuições históricas das Cartas de Direitos ou às teorias econômicas clássicas liberais.

### **3. REFLEXOS DO PLURALISMO SISTEMÁTICO E BREVE DIGRESSÃO SOBRE ALGUMAS CONCEPÇÕES JURÍDICAS DE PRINCÍPIOS NA LITERATURA DO DIREITO TRIBUTÁRIO NO BRASIL**

Conforme já observado, a partir das décadas de sessenta e setenta do século XX, a literatura do direito público começa a esboçar ideias sobre os princípios jurídicos, especialmente sob a influência da Teoria Geral do Direito e do dogmatismo kelseniano (e, portanto, enxergando-a do ponto de vista “formal” ou “estrutural”).

As mais difundidas, no entanto, vinculam-se à ideia de princípios como “linhas-mestras” (Geraldo Ataliba) (2001, p. 34 e ss) ou “mandamento nuclear do sistema”, segundo Celso Antonio Bandeira de Mello (MELLO, 1981, p. 230) e José Afonso da Silva (2006, p. 91-92), como “núcleos de condensações” (Canotilho (2003, p. 1144-1446)), seja pelos caminhos da lógica jurídica, como enunciado lógico de grande generalidade (CARRAZZA, 2005, p. 29) ou mesmo como a “(...) pedra de fecho do sistema ao qual pertence” (CARRAZZA, 1986, p. 06), como linha diretiva (Paulo de Barros Carvalho – 2011, p. 148-149), ou, afastando-se com maior intensidade do dogmatismo kelseniano, ter o condão de atribuir indiscutível carga axiológica aos princípios (Paulo Bonavides), que, enquanto valores, seriam a pedra de toque “(...) ou o critério com que se aferem os conteúdos constitucionais em sua dimensão normativa mais elevada” (BONAVIDES, 2006, p. 282-294).

Por outro lado, em uma perspectiva normativa, Paulo de Barros Carvalho aponta quatro possíveis sentidos de “princípio”: “a) como norma jurídica de posição privilegiada e portadora de valor expressivo; b) como norma jurídica de posição privilegiada que estipula limites objetivos; c)

como os valores insertos em regras jurídicas de posição privilegiada, mas considerados independentemente das estruturas normativas; e d) como o limite objetivo estipulado em regra de forte hierarquia, tomado, porém, sem levar em conta a estrutura da norma. Nos dois primeiros, temos “princípio” como “norma”; enquanto nos dois últimos, “princípio” como “valor” ou como “critério objetivo”. Para Paulo de Barros, os princípios “(...) aparecem como linhas diretivas que iluminam a compreensão de setores normativos, imprimindo-lhes caráter de unidade relativa e servindo de fator de agregação num dado feixe de normas” (CARVALHO, 2011, p. 148-149).

Como é possível observar em Eros Grau, grande preocupação também encontra a literatura jurídica em revelar o papel dos princípios e suas distinções com outras espécies normativas, dividindo-as em princípios e regras. Não por acaso, Grau acrescenta: “(...) Pois bem, quanto aos princípios positivos do Direito, evidentemente reproduzem a estrutura peculiar das normas jurídicas”, dividindo as normas jurídicas em princípios (mais gerais) e regras (GRAU, 2012, p. 125 e ss; GRAU, 2002, p. 21 e ss). Note-se que, ainda, em estudos posteriores, Eros Grau apresenta linha de estudos convergente com a teoria principiológica de Humberto Ávila (GRAU, 2013, p. 18 e ss).

Para Dworkin e Alexy, a distinção entre princípios e regras estaria na estruturação normativa e não no caráter de fundamentalidade, possuindo assim, neutralidade (e afastando concepções valorativas). Haveria a diferenciação qualitativa entre regras e princípios, indicando a existência de um caráter lógico na distinção.

Dworkin baseia sua posição teórica criticando o positivismo jurídico, especialmente o positivismo jurídico desenvolvido por Herbert Hart (HART, s/d, p. 324). Dessa maneira, para Dworkin, existem, além de regras, os chamados princípios, que, ao contrário das regras, que possuiriam apenas a dimensão da validade, possuem a validade, acrescida de outra dimensão, o peso. Para Dworkin, as regras, ou valem, ou não valem, não haveria o meio-termo. Assim, se uma regra vale, será aplicável, e se não for válida, não há que se falar em aplicabilidade. No entanto, para os princípios, não importaria, no caso de choque entre princípios, se esses seriam válidos ou não. Na realidade, o que importaria seria a análise do peso de cada um dos princípios, em caso de “colisão”. Assim, aquele que possuir maior peso prevaleceria perante outro (DWORKIN, 2002, p. 17-31; SILVA, 2003, p. 607-630).

Já Robert Alexy, em outro aspecto, parte de ideia semelhante à de Dworkin, defendendo a distinção qualitativa entre regras e princípios. Sua contribuição decorre da determinação de algumas premissas básicas, desenvolvendo os princípios como mandamentos de otimização. Assim, os princípios seriam normas que estabelecem algo que deve ser realizado na maior medida possível, diante das possibilidades fáticas e jurídicas presentes. Ainda, a realização total de um

princípio poderia ser obstada por outro princípio, quando ocorresse a colisão de princípios, hipótese em que haveria um sopesamento, para que se chegar a um resultado ótimo, e onde, muitas vezes, torna-se necessário limitar a realização de um ou de ambos.

Para Alexy, princípios expressam direitos e deveres *prima facie*, que terão possibilidade de se revelarem menos amplos após o sopesamento com outros princípios.

Na leitura de Alexy, se uma regra é válida, que expressa deveres e direitos definitivos, deve se realizar exatamente naquilo que ela prescreve, e, em caso de conflito de regras, só poderia ser solucionada se em uma das regras fosse incluída cláusula de exceção, ou da declaração de invalidade de uma delas. Já os princípios, terão seu grau de realização variável (máxima da proporcionalidade) (ALEXY, Robert, s/d, p. 91 e ss; SILVA, 2003, p. 610).

Noutro sentido, há que se mencionar também outra tentativa de distinção, que focaria, por exemplo, no critério de grau das normas, onde as normas se diferenciariam através da abstração, grau, generalidade e fundamentalidade (CANOTILHO, 2003, p. 1144-1147).

Logo, os princípios vinculam-se à ideia de normas fundamentais do sistema, enquanto regras são definidas como a concretização desses princípios, possuindo, portanto, caráter instrumental e menos fundamental. Percebe-se que, para a classificação entre princípios e regras, há que se partir de uma determinada teoria sobre o conceito e a respectiva distinção de princípios e regras, conforme expõe Canotilho (2003, p. 1144-1147).

Portanto, as contribuições de Alexy e Dworkin à distinção entre princípios e regras foram – e continuam – dentre as mais difundidas e aplicadas hodiernamente.

Contudo, isso não significa a ausência de discordâncias ou ponderações perante as propostas prevalecentes, como se pode observar no relevante estudo de Humberto Ávila (2013, p. 64-85) que, diferenciando princípios e regras, acrescenta que as regras referem-se às normas imediatamente descritivas, primariamente retrospectivas e com pretensão de decidibilidade e abrangência, para cuja aplicação se exige a avaliação da correspondência, sempre centrada na finalidade que lhes dá suporte ou nos princípios que lhes são axiologicamente subjacentes, entre a construção conceitual da descrição normativa e a construção conceitual dos fatos, ao passo que os princípios seriam normas “(...) imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementaridade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção” (ÁVILA, 2004, p. 70).

Para Ávila, a diferença entre regras e princípios é uma mera diferença no grau de abstração, sendo os princípios mais abstratos do que as regras, argumentando que as regras não são aplicadas em modelo “tudo ou nada”, já que deveriam passar por um processo interpretativo,

tanto quanto os princípios. Rejeita também a ideia de mandamentos de otimização, já que o princípio deve ser aplicado em sua máxima medida:

(...) a distinção entre princípios e regras não pode ser baseada no suposto método "tudo ou nada" de aplicação das regras, pois também elas precisam, para que sejam implementadas as suas consequências, de um processo prévio - e por vezes longo e complexo como o dos princípios - de interpretação que demonstre quais as consequências que serão implementadas. E, ainda assim, só a aplicação diante do caso concreto é que irá corroborar as hipóteses anteriormente havidas como automáticas. Nesse sentido, após a interpretação diante de circunstâncias específicas (ato de aplicação), tanto as regras quanto os princípios, em vez de se extremarem, se aproximam. A única diferença constatável continua sendo o grau de abstração anterior à interpretação (ÁVILA, 1999, p. 161).

Ademais, Humberto Ávila inclui também o “Postulado Normativo”, localizado em um segundo grau na hierarquia normativa que, por sua vez, estabelece a estrutura de aplicação das outras normas, quais sejam princípios e regras, permitindo a verificação de casos em que há a violação ou conflito de normas.

Os Postulados Normativos estariam em um nível diverso dos princípios e regras, pois aqueles não impõem a promoção de um fim, mas, em vez disso, estruturam a aplicação do dever de promover esse fim, e não são confundíveis com os princípios.

Também não são regras, pois os Postulados, distintamente, não descrevem comportamentos, mas apenas estruturam a aplicação de normas que as descrevem. Dentre os exemplos de Postulados Normativos Aplicativos, citam-se a Proporcionalidade e Razoabilidade. Dentre os Postulados Normativos Hermenêuticos, cita-se o postulado da coerência, aplicável quando algo deve conter consistência e completude (ÁVILA, 2013, p. 81-82; p. 148-149).

Conforme também contextualiza James Marins, apoiado em Ávila, os postulados se situam em um plano distinto das normas cuja aplicação estruturam (seriam metanormas), e a violação deles consiste na não-interpretação de acordo com sua estruturação, sendo, portanto, metanormas, ou normas de segundo grau (MARINS, 2014, p. 163 e ss).

Mas, como já adiantado, entre aqueles que afastam os elementos valorativos na diferenciação entre princípios e regras, há aqueles que também os abraçam, como é o caso de Paulo Bonavides, dividindo-os em normas primárias, que seriam os princípios, e normas secundárias, aquelas baseadas nos princípios, costumes e convenções.

Nesse contexto, Bonavides esclarece que a teoria dos princípios chega na presente fase pós-positivismo com os seguintes resultados já consolidados:

(...) a passagem dos princípios da especulação metafísica abstrata para o campo concreto e positivo do Direito, com baixíssimo teor de densidade normativa; a transição crucial da ordem jusprivatista (sua antiga inserção nos Códigos) para a órbita juspublicística (seu ingresso nas Constituições); a suspensão da distinção clássica entre princípios e normas; o deslocamento dos princípios da esfera jusfilosófica para o domínio da Ciência Jurídica; a proclamação de sua normatividade; a perda de seu caráter de normas programáticas; o reconhecimento definitivo de sua positividade e concretude por obra sobretudo das Constituições; a distinção entre regras e princípios, como espécies diversificadas do gênero norma, e, finalmente, por expressão máxima de todo esse desdobramento doutrinário, o mais significativo de seus efeitos: a total hegemonia e preeminência dos princípios (BONAVIDES, 2006, p. 294).

É claro que a consideração dos princípios (e suas relações com as regras e postulados normativos) e de seus papéis na construção do Sistema Jurídico Tributário depende da linha de pesquisa e dos pressupostos epistemológicos – e metodológicos – assumidos e que repercutirão na compreensão principiológica investigada pelo estudioso (seja pelo formalismo jurídico ou pela axiologia jurídica, ainda que moderados).

Independente da escolha preliminar feita pelo estudioso, todas essas linhas de pesquisa normativas contribuem para o aperfeiçoamento principiológico do direito tributário brasileiro e podem se complementar mutuamente.

Contemporaneamente, porém, parece que, mesmo no Direito Constitucional, a concepção de sistema constitucional aberto tem se fortalecido, conforme assinala Canotilho, já que esse:

“(1) é um sistema jurídico porque é um sistema dinâmico de normas; (2) é um sistema aberto porque tem uma estrutura dialógica (Caliess), traduzida na disponibilidade e “capacidade de aprendizagem” das normas constitucionais para captarem a mudança da realidade e estarem abertas às concepções cambiantes da “verdade” e da “justiça”; (3) é um sistema normativo, porque a estruturação das expectativas referentes a valores, programas, funções e pessoas, é feita através de normas; (4) é um sistema de regras e princípios, pois as normas do sistema tanto podem revelar-se sob a forma de princípios como sob a forma de regras” (CANOTILHO, 2003, p. 1143).

Por isso, maior tendência há atualmente em compreender o Sistema Constitucional Tributário, enquanto sistema normativo rígido, extensivo, porém aberto, pois permeado por princípios e regras jurídicas tributárias (onde se extrai, por conseguinte, fértil campo de reflexões para estudiosos das espécies normativas tributárias, inclusive com diferenciadas concepções tipológicas normativas).

#### 4. O AMBIENTE GARANTISTA (PRINCÍPIOLÓGICO E REGULATÓRIO) NA ÉGIDE DA CONSTITUIÇÃO DE 1988

Considerando-se as premissas já apontadas nas linhas anteriores, ainda que a literatura jurídica tributária seja permeada por diferentes visões principiológicas (inclusive na base estrutural da própria compreensão das espécies normativas), tais fatores devem ser compreendidos como elementos inerentes à própria riqueza e à multiplicidade de visões jurídicas atinentes às espécies normativas tributárias (das quais os princípios ocupam lugar de destaque) e, por isso, tal qual a experiência estrangeira, a rigidez aliada à abertura inerente do Sistema Constitucional Tributário, pautado pela Constituição Brasileira de 1988, oferece caminhos sólidos para o aperfeiçoamento das teorias principiológicas tributárias na realidade brasileira.

Não por acaso esse esforço acaba reconhecido e fortalecido na própria Constituição de 1988, cuja leitura de seus primeiros dispositivos mostra a relevância de seus princípios fundamentais previstos nos artigos 1<sup>a</sup> a 4<sup>a</sup>, além do art. 5<sup>a</sup>, que consagra os direitos e garantias fundamentais, com a diferença de que não apresentou dispositivos expressamente tributários, como suas antecessoras (DORNELLES, 1987, p. 184).

É nesse contexto histórico democrático que os chamados direitos fundamentais de terceira geração ou dimensão, voltados à fraternidade e à solidariedade, começam a serem efetivamente sentidos na realidade constitucional tributária brasileira (BONAVIDES, 2006, p. 563).

Na literatura tributária nacional, de modo geral, a reformulação constitucional promovida no final da década de 1980 não afastou antigas controvérsias doutrinárias, que, por fundamentos distintos, acabaram se intensificando, frente à extensa previsão constitucional da matéria.

De todo modo, a discordância fundamental entre Geraldo Ataliba e Ricardo Lobo Torres seguiu firme na literatura, angariando vozes, ainda que sob fundamentos teóricos distintos, favoráveis ou contrários à abertura (ou fechamento) do sistema, já na égide da Constituição de 1988, como pode ser observado no trabalho de Humberto Ávila, denominado **Sistema Constitucional Tributário**, que prenuncia como características do Sistema Tributário Nacional a delimitação exaustiva na Constituição, mas também a abertura do sistema, reconhecida na consideração dos direitos e garantias fundamentais (ÁVILA, 2004, p. 107 e ss).

Nesse rastro também segue a contribuição de Paulo Caliendo à visão sistemática do Direito Tributário, por sua vez embasado na atual compreensão dos direitos fundamentais, na teoria da justiça e na teoria da argumentação (CALIENDO, 2009, 77-267).

De forma análoga, pode-se mencionar a lição de Paulo de Barros Carvalho, em posicionamento posterior sobre o “Subsistema Constitucional Tributário”, que, de certa forma, não se afasta da compreensão original de Ataliba:

Os conceitos até aqui introduzidos permitem ver a ordem jurídica brasileira como um sistema de normas, algumas de comportamento, outras de estrutura, concebido pelo homem para motivar e alterar a conduta no seio da sociedade. É composto por subsistemas que se entrecruzam em múltiplas direções, mas que se afunilam na busca de seu fundamento último de validade semântica que é a Constituição do Brasil. E esta, por sua vez, constitui também um subsistema, o mais importante, que paira, sobranceiro, sobre todos os demais, em virtude de sua privilegiada posição hierárquica, ocupando o tópico superior do ordenamento e hospedando as diretrizes substanciais que regem a totalidade do sistema jurídico nacional (CARVALHO, 2012, p. 188-190).

Ataliba, em seu estudo **República e Constituição**, em edições posteriores, e já com fundamento no art. 60, § 4º, da Constituição de 1988, elevou, dentre as chamadas cláusulas pétreas, o princípio federativo e os direitos e garantias fundamentais, livres de qualquer alteração constitucional posterior (o que reforçaria a tese da super-rigidez constitucional) (ATALIBA, 2001, p. 122-126), posição que seguiu fortalecida e defendida por muitos estudiosos contemporâneos.

Assim, duas tônicas gerais (mas que não afastam ponderações entre ambas) se instalaram na compreensão do Sistema Constitucional Tributário brasileiro a partir da Constituição de 1988: a) a primeira compreende o sistema constitucional tributário, uno, extensivo, dogmático, fechado e rigidíssimo (como forma de protegê-lo da insegurança jurídica); b) de outro lado, permeou-se progressivamente a ideia de que o sistema constitucional tributário é formado por diversos subsistemas, e, portanto plural, aberto à influência externa, e inclusive ao diálogo com outros sistemas de conhecimento (TEODOROVICZ, 2017).

Logo, a técnica da previsão extensiva dos dispositivos de matéria tributária na Constituição contribuiu para a formulação ou fortalecimento do “princípio da rigidez do Subsistema tributário” (CARRAZZA, 2005, p. 38; ÁVILA, 2004, p. 107 e ss).

Ainda, duas consequências importantes da sistematização (dogmática) do Direito Constitucional Tributário devem ser lembradas: a) a maior atenção à normatização do Direito Tributário (consequência inerente ao dogmatismo normativo prevalecente na literatura brasileira); b) a elevação dos princípios jurídicos tributários, como “vigas mestras” (CARRAZZA, 2004, p. 38), para a construção do sistema jurídico tributário brasileiro que, pelo seu conteúdo ético inerente, favorece também o discurso de abertura sistêmica, pois os princípios, para além de

apresentarem importância estrutural à composição do sistema jurídico, inevitavelmente apresentam forte carga axiológica (ainda que essa mesma carga também exista nas regras).

Por outro lado, a elevação excessiva dos princípios não pode levar ao que já se denominou por “caos de princípios”, pois a reprodução acrítica dessas espécies normativas (pela sua generalidade e indeterminação inerente) “aos quatro ventos” poderia levar também à insegurança jurídica (FERRAZ, s/d, 398).

Essa, aliás, é preocupação que não escapou aos olhos de Humberto Ávila, ao analisar, sob premissas críticas, os fundamentos neoconstitucionais e sua eventual aplicabilidade (ou inaplicabilidade) na realidade constitucional brasileira.

Sobre os fundamentos normativos (mais princípios do que regras) trazidos pelos movimentos neoconstitucionais, o autor demonstra que a Constituição brasileira, antes de ser principiológica, apresenta também feições regulatórias, por conter grande número de regras, em face dos princípios, não sendo possível, *a priori*, denominar a estrutura constitucional como exclusivamente ou prioritariamente principiológica (com mais princípios do que regras) ou regulatórias (mais regras do que princípios) – já que princípios e regras, com igual importância, têm funções e eficácias diversificadas, mas complementares.

Para Ávila, inclusive, a opção constitucional brasileira foi prioritariamente mais pelas regras e menos pelos princípios, e por isso diferenciada das estruturas constitucionais existentes em outras realidades, como a germânica e a norte-americana (essas, sim, com prevalência principiológica).

Ávila, questionando os fundamentos da elevação dos movimentos neoconstitucionais à realidade constitucional brasileira, isto é, os fundamentos normativos (mais princípios do que regras), metodológicos (mais ponderação do que subsunção), axiológicos (mais justiça individual e concreta do que geral) e organizacionais (mais poder judiciário e menos executivo e legislativo), reconhece a importância das regras na composição da estrutura constitucional brasileira, relativiza o papel da ponderação em face da subsunção na realidade normativa e resgata a importância da justiça geral em face da justiça individual e concreta (e, conseqüentemente, elevando o papel das regras no sistema jurídico constitucional).

Diante de tais premissas, vai de encontro contra o fundamento neoconstitucional da prevalência do poder judiciário frente ao poder legislativo. Portanto, para Ávila, os fundamentos neoconstitucionais acima citados não possuem aplicabilidade na ordem constitucional brasileira (ÁVILA, 2009, p. 02-19).

Por tais motivos, há também tendência na literatura nacional em ponderar o papel formador dos elementos normativos na estruturação do sistema constitucional tributário brasileiro contemporâneo.

Nada obstante, a literatura tributária tem refletido, em muitos aspectos, também influenciada pela literatura estrangeira, notadamente das Finanças Públicas (Public Finance), aspectos econômicos ou financeiros ínsitos à tributação, até mesmo no que tange aos seus respectivos custos (econômicos, sociais, etc.)<sup>13</sup>.

Da mesma forma, o que se espera também é que a análise jurídica dos princípios tributários não ignore as possibilidades de diálogos e conexões interdisciplinares com outros campos a eles afetos, como é o caso do próprio direito financeiro, onde as repercussões da arrecadação tributária (receitas públicas) são melhores sentidas, assim como das Finanças Públicas, onde as causas e os efeitos econômicos da aplicação dos princípios no campo da tributação são melhores visualizados.

No fundo, se observarmos os desenhos principiológicos aplicados em sistemas tributários nacionais, pode-ser-á observar que esses não se afastam, em grande parte, daqueles historicamente já desenvolvidos no campo da Economia Política e das Finanças Públicas, na linha da clássica contribuição de Adam Smith<sup>14</sup>, que elencou como princípios (postulados): princípio da capacidade

<sup>13</sup> Merece destaque entre estudos recentemente refletidos na experiência brasileira a obra de Stephen Holmes e Cass R. Sustein, “O Custo dos Direitos (Por que a liberdade depende dos Impostos)”, cuja tradução ao idioma português repercutiu na literatura nacional. Nesse aspecto, os autores consideram que o excesso de direitos (inclusive tributários) deve ser justificado: “Um exame do custo dos direitos levanta várias outras questões, não somente acerca do quanto efetivamente custam os diversos direitos, mas também sobre quem decide como serão distribuídos os escassos recursos públicos no que se refere à proteção de direitos, quais direitos serão protegidos e para quem haverá essa proteção. Quais princípios são comumente invocados para orientar essa distribuição? Esses princípios são defensáveis? (HOLMES, SUNSTEIN, 2019, p. 19) Assim, reconhecem a importância dos direitos jurídicos e de seus respectivos custos orçamentários (e do cálculo dos custos para a efetivação de direitos), para concluir que os direitos não podem ser absolutos. Isso porque, para garantir certos direitos, é necessário distribuir recursos (esses que não são absolutos), e preferindo, em certa medida, a qualificação de interesses a direitos (chegando-se a perguntar se os “direitos foram longe demais?”), consideram que os direitos implicam em responsabilidades (de alguma parte) e, portanto, serão custeados por alguém. Essa verificação, a partir da literatura norte-americana, não implica, todavia, em reflexão desconhecida ou ignorada pela literatura pátria, mas deve-se levantar a importância do debate e do diálogo entre o direito tributário e o direito financeiro (inclusive orçamentário) e no que essas áreas podem contribuir para seus aperfeiçoamentos recíprocos, inclusive sob a perspectiva normativa (e principiológica).

<sup>14</sup> **Princípio da capacidade contributiva:** “I. Os súditos de cada Estado devem contribuir o máximo possível para a manutenção do Governo, em proporção a suas respectivas capacidades, isto é, em proporção ao rendimento de que cada um desfruta, sob a proteção do Estado (...); **princípio da certeza:** II. O imposto que cada indivíduo é obrigado a pagar deve ser fixo e não arbitrário. A data do recolhimento, a forma de recolhimento, a soma a pagar, devem ser claras e evidentes para o contribuinte e para qualquer outra pessoa (...); **princípio da comodidade na tributação:** “III. Todo imposto deve ser recolhido no momento e da maneira que, com maior probabilidade, forem mais convenientes para o contribuinte (...); **princípio da economicidade:** “IV. Todo imposto deve ser planejado de tal modo, que retire e conserve fora do bolso das pessoas o mínimo possível, além da soma que ele carrega para os cofres do Estado (...) (SMITH, 1996, p. 282-284).

contributiva; princípio da certeza; princípio da comodidade na tributação e; princípio da economicidade.

Essa preocupação principiológica smithiana, além de se repercutir no campo da economia política (MILL, 1996, p. 375 e ss), pôde ser observada também em Griziotti, que reforçou essa base principiológica (a partir de Smith) com os seguintes princípios tributários: a) igualdade; b) certeza; c) comodidade no pagamento do imposto; d) economia no pagamento do tributo (GRIZIOTTI, 1958, p.132-139) e Fritz Neumark que, na mesma linha, mas de maneira ainda mais aprofundada, em monumental obra, considerou os postulados smithianos ao que convencionou denominá-los enquanto princípios jurídicos tributários e técnicos tributários.

Esses princípios, por sua vez, seriam responsáveis por viabilizar a técnica jurídica e legislativa necessárias para a construção do sistema tributário coerente, justo, seguro e voltado ao desenvolvimento saudável das relações tributárias, dentre os quais: a) congruência e da sistematização das medidas tributárias; b) transparência tributária; c) o princípio da praticidade das medidas fiscais; d) princípio da continuidade das normas jurídicas tributárias; e) o princípio do “barateamento” (economicidade) da tributação; f) princípio da comodidade da tributação (NEUMARK, 1974, p. 399 e ss).

Por isso, a necessária aproximação (ou reaproximação) entre esses campos do conhecimento (GODOI, 2018, p. 554 e ss) afetos à tributação serve ao aperfeiçoamento da literatura tributária e dos estudos principiológicos contemporâneos, pois contribuem positivamente para uma melhor eleição de princípios ou postulados orientadores para um sistema tributário justo, seguro, eficiente, prático e racional.

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo do presente trabalho foi, a partir de modesto e introdutório recorte histórico e teórico, apresentar algumas linhas bibliográficas iniciais da compreensão principiológica na literatura tributária brasileira (e suas influências).

Com a evolução (e a crítica da literatura), passando a refletir diferentes linhas de pesquisa, chega-se às construções sistemáticas do Direito Tributário.

Em ambiente marcado pela redemocratização, abre-se espaço para renovados estudos principiológicos, que ganham corpo em ambiente pautado pela valorização humanística do direito tributário e a dignidade da pessoa humana, marcos da Constituição de 1988, sem esquecer também das lições extraídas de campos de estudo conexos à tributação, como a Economia Política e as Finanças Públicas (Ciência das Finanças) que tanto contribuiram (e ainda contribuem) para os estudos principiológicos tributários.



De qualquer forma, reforce-se que o assunto está longe de se esgotar em um pequeno ensaio como este.

Apenas foram apresentadas algumas linhas gerais para contribuir, panoramicamente, com o tratamento literário da principiologia tributária, e respectivos nuances, marcados por diferentes contextos históricos e preferências epistemológicas (e metodológicas).

A importância indiscutível dos princípios tributários, cada vez mais estudados, não obsta também a relevâncias de outras espécies normativas, a exemplo das regras e, ao mesmo tempo, diferentes linhas de interpretação oportunizam a consideração de até outras espécies estruturais (a exemplo dos postulados normativos e dos valores).

Nada obstante, não há por que não reconhecer a importância da valorização principiológica (assim como a relevância de considerações críticas), que tanto auxiliou no desenvolvimento literário do direito tributário brasileiro, compreendido como instrumento viabilizador, mas também limitador do exercício do Poder de Tributar estatal.

Recentemente, a literatura brasileira, amparada em melhor sistematização constitucional, passa a construir gradativamente uma sistematização com estrutura rígida, extensiva, analítica, mas aberta e ponderada por importantes discussões favoráveis à valoração axiológica.

É nesse ambiente, portanto, que se devem promover esforços doutrinários, especialmente no que diz respeito ao papel e ao funcionamento contemporâneo dos elementos normativos desse sistema, principiológico e regulatório, assim como pautado na dignidade da pessoa humana.

Em conclusão, após a realização da investigação qualitativa com o levantamento documental e bibliográfico acima desenvolvido, pode-se responder à pergunta motivadora do presente estudo: as diferentes linhas de estudo ligadas à literatura tributária forneceram caminhos para distintas compreensões sistemático-normativas, que, por sua vez, refletem-se na compreensão dos princípios constitucionais tributários, seja enquanto espécies normativas de maior abstração e generalidade, marcadas pela possibilidade de ponderação normativa (em caso de conflito aparente entre normas), seja pela compreensão desses como elementos valorativos aptos à orientação do sistema jurídico tributário, seja para justificar e limitar a tributação do patrimônio do contribuinte pelo Poder Tributário do Estado.

Adicionalmente, e chegando às linhas finais desse trabalho, também faz muito sentido uma sempre perene aproximação com as contribuições trazidas pelas Finanças Públicas nesse campo de estudo, o que seguramente contribui para o aperfeiçoamento principiológico do Sistema Tributário, seja pela perspectiva da eficiência, da simplicidade, da racionalidade, da segurança e da justiça, em uma perspectiva tributária (e financeira).

**REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, s/d.

ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. 2ª Edição. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1968.

ATALIBA, Geraldo. **Notas**. In: **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. 2ª Edição. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1968.

ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. São Paulo: Malheiros, 2001.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios. Da definição à aplicação dos princípios jurídicos**, 14ª ed, São Paulo, Malheiros, 2013.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 4ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2010.

ÁVILA, Humberto. “Neoconstitucionalismo”: Entre a “Ciência do Direito” e o “Direito na Ciência”. In: Revista Eletrônica de Direito do Estado (REDE). Salvador. Instituto Brasileiro de Direito Público, n.17, jan/fev/março, 2009. Disponível na internet: <http://www.direitodoestado.com.br/rede.asp>. Acesso em 16 de outubro de 2015.

ÁVILA, Humberto. **Estatuto do Contribuinte: Conteúdo e Alcance**. In: Revista Diálogo Jurídico. Ano I – vol. I – n.º. 3 – junho de 2001 – Salvador – Bahia – Brasil. Disponível em: [www.direitopublico.net](http://www.direitopublico.net) - último acesso em 11 de março de 2011.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios. da Definição à aplicação dos Princípios Jurídicos**. 2ª Edição. Editora Malheiros. São Paulo –SP. 2004.

ÁVILA, Humberto Bérghmann. **A Distinção entre Princípios e Regras e a Redefinição do Dever de Proporcionalidade**. Revista de Direito Administrativo 215. São Paulo: s/e, 1999.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 2ª Edição, Rio de Janeiro: Forense, 1959.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11ª. ed. rev. e atual. por Misabel Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 1º edição. São Paulo: Saraiva, 1963.

BERLIRI, Antonio. **Principi di Diritto Tributario**. Volume 1. Milano: Dott.A.Giuffrè – Editore, 1952.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 19ª Edição, São Paulo: Editora Malheiros, 2006.

BORGES, José Souto Maior. **Isenções Tributárias**. 1ª Edição. São Paulo: Sugestões Literárias S.A., 1969.



BOUVIER, Michel; ESCLASSAN, Marie-Christine; LASSALE, Jean-Pierre. **Finances Publiques**. 8<sup>o</sup> Édition. Paris: LGDJ, 2006.

BUCHANAN, James. **La Hacienda Publica en un Proceso Democrático**. Trad. Jose R. Alvarez Rendueles. Madrid: Aguilar.

BUENO, José Antonio Pimenta. **Direito Publico Brasileiro e Analyse da Constituição do Imperio**. Parte 1 e 2. Rio de Janeiro : Typographia Imp. e Const. de J. Villeneuve & C., 1857.

BÜHLER, Ottmar. **Principios de Derecho Internacional Tributario**. Versión Castellana de Fernando Cervera Torrejon. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1968.

CALIENDO, Paulo. **Três modos de pensar a tributação. Elementos para uma teoria sistemática do Direito Tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

CANARIS, Claus Wilhelm. **Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito**. 2<sup>a</sup> Ed. Trad. A. Menezes Cordeiro. Lisboa: Serviço de Educação Fundação Calouste Gulbenkian, 1996.

CANOTILHO, J.J. Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 3<sup>o</sup> Edição. Almedina: Coimbra, 2003.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 21<sup>a</sup> edição, São Paulo: Malheiros, 2005.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Princípios Constitucionais Tributários e Competência Tributária**. São Paulo: Saraiva, 1986.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. **A Regra Matriz do ICM**. Tese de Livre-Docência. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 1981.

CARVALHO PINTO, Carlos Alberto A. **Discriminação de Rendas**. Prefeitura de São Paulo, 1937.

COCIVERA, Benedetto. **Principi di Diritto Tributario**. Volume I. Milano: Dott. A. Giuffrè – Editore, 1959.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário**. 6<sup>a</sup> Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário**. 3<sup>a</sup> Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1991.

DERZI, Misabel. **Notas**. In: BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11<sup>a</sup> Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. **Princípios Constitucionais Tributários e a Cláusula Due Process of Law**. São Paulo, 1964.

DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. **Discriminação de Competência Impositiva** (Sua evolução na federação brasileira). Tese de Concurso à Cátedra de Direito Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo: USP, São Paulo, 1972.



DORNELLES, Francisco. In: ATA DA TERCEIRA REUNIÃO, ORDINÁRIA, COM AUDIÊNCIA PÚBLICA, REALIZADA EM 22-4-87. In: ANAIS DO SENADO FEDERAL (ATAS DE COMISSÕES). Subcomissão de Tributos, participação e distribuições de receitas. Disponível em: [www.senado.gov.br](http://www.senado.gov.br). (último acesso em 28.11.2014)

DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. Trad. Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

EINAUDI, Luigi. **Corso di Scienza della Finanza**. Quarta Edizione. Torino: Edizione della Rivista “La Riforma Sociale”, 1926.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Sistema Tributário Brasileiro. Discriminação de Rendas**. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1965.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Introdução ao Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Editora Rio, 1976.

FERRAZ, Roberto. **Princípios são Universais e não comportam Exceções**. 10ª Volume. Grandes questões do direito tributário. Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, s/d.

GIANNINI, Achille Donato. **Il Rapporto Giuridico D’Imposta**. Milano: Giuffrè Editore, 1937.

GODOI, Marciano Seabra de. **Os Clássicos das Finanças Públicas e do Direito Financeiro e seu paulatino abandono pela Ciência do Direito Tributário produzida no Brasil**. In: Leituras Clássicas de Direito Tributário. CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; CAVALCANTE, Denise Lucena; CALIENDO, Paulo (Coord). Salvador: Jus Podium, 2018.

GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988 – Interpretação e Crítica**. Malheiros: São Paulo, 2012.

GRAU, Eros Roberto. **O Direito Posto e o Direito Pressuposto**. São Paulo: Malheiros, 2002.

GRAU, Eros Roberto. **Por que tenho medo dos juízes (a interpretação/ aplicação do direito e os princípios)**. 6ª Edição, São Paulo, Malheiros, 2013.

GRIZIOTTI, Benvenuto. **Princípios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda**. Trad: Enrique R. Mata. Segunda Edición. Madrid: Instituto Editorial Réus, 1958.

GRIZIOTTI, Benvenuto. **Studi di Scienza delle Finanze e Diritto Finanziario**. t. II. Milano: Giuffrè, 1956.

HART, Herbert. **O conceito de direito**. Lisboa, Fundação Calouste Gulbekian, s/d.

HENSEL, Albert. **Diritto Tributario**. Traduzione di Dino Jarach. Milano: Dott. A. Giuffrè Editore, 1956.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, CASS R. **O Custo dos Direitos (Por que a liberdade depende dos impostos)**. São Paulo: Martins Fontes, 2019.

JARACH, Dino. **Finanzas Públicas y Derecho Tributario**. Tercera Edición. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1996.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. São Paulo: Martin Fontes, 1999.



- KIRCHHOF, Paul. **Tributação no Estado Constitucional**. Trad: Pedro Adamy. São Paulo: Quartier Latin, 2016.
- KRUSE, Heinrich. **Derecho Tributario**. Parte General. 3ª edición. Editorial de Derecho Financiero. Editorial de Derecho Reunidas. Madrid, 1975.
- LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. 3ª Edição. Tradução de José Lamego. Lisboa – Portugal: Editora Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.
- LOCKE, John. **Segundo Tratado sobre o Governo**. Os Pensadores. Trad. Anoar Aiex e E.Jacy Ribeiro. São Paulo: Abril Cultural, 1978.
- LUHMANN, Niklas. **Introdução à Teoria dos Sistemas**. Petrópolis: Editora Vozes, 2010.
- MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial)**. 7ª Ed. São Paulo: 2014.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Teoria da Imposição Tributária**. São Paulo: Saraiva, 1983.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Sistema Tributário na Constituição de 1988**. São Paulo, Editora Saraiva, 1989.
- MARTUL-ORTEGA, Perfecto Yebra. **Prólogo**. In: KRUSE, Heinrich Wilhelm. **Derecho Tributario**. Parte General. 3ª edición. Editorial de Derecho Financiero. Editorial de Derecho Reunidas. Madrid, 1978.
- MAYER, Otto. **Derecho Administrativo Alemán**. Tomo II. Parte Especial. Poder de Policía y Poder Tributario. Buenos Aires: Depalma, 1950.
- MAXIMILIANO, Carlos. **Comentários à Constituição Brasileira**. Quarta edição. Volume II. Rio de Janeiro: Livraria Freitas Bastos, 1948.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Elementos do Direito Administrativo**. Editora RT, São Paulo. 1981.
- MILL, Stuart. **Princípios de Economia Política. Com Algumas de suas Aplicações à Filosofia Social**. Volume II. Trad. Luiz João Baraúna. Os Economistas. São Paulo: Nova Cultural, 1996.
- MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Comentários à Constituição de 1946**. Vol. I (arts 1-36). Rio de Janeiro: Livraria Boffoni, 1946.
- MONTESQUIEU, **Do Espírito das Leis**. Trad. Jean Meville. São Paulo: Martin Claret, s/d.
- MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. Primeiro e Segundo Volumes. 3ª Ed. Forense: Rio de Janeiro, 1995.
- MYRBACH-RHEINFELD, Franz F. von. **Précis de Droit Financier**. Traducción Française par É. Bouché-Leclercq. Paris: V. Giard & Briere, 1910.
- NAWIASKY, Hans. **Cuestiones Fundamentales de Derecho Tributário**. Obras Básicas de Hacienda Pública. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1982.

NEUMARK, Fritz. **Princípios de La Imposición**. Obras Basicas de Hacienda Pública. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Hacienda, 1974.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 15ª edição. São Paulo: Saraiva, 1999.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Da Interpretação e da Aplicação das Leis Tributárias**. São Paulo: José Bushatsky, 1965.

PETTY, Willian. **Tratado de Impostos e Contribuições**. Trad. João Guilherme Vargas Neto. Os Economistas. São Paulo: Nova Cultural, 1996.

ROUSSEAU, Jean-Jacques. **Do Contrato Social**. Trad. Pietro Nassetti. 3º Edição. São Paulo: Martin Claret, s/d.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. Malheiros: São Paulo, 2006.

SILVA, Virgílio Afonso da. **Princípios e Regras: Mitos e Equívocos acerca de uma Distinção**. Revista Latino-Americana de Estudos Constitucionais 1. 2003.

SMITH, Adam. **A Riqueza das Nações. Investigação Sobre sua Natureza e suas Causas**. Livro Quarto. Volume II. Tradução de Luis João Baraúna. Os Economistas. São Paulo: Nova Cultural, 1996.

STUART MILL, John. **Princípios de Economia Política. Com algumas de suas Aplicações à Filosofia Social**. Vol. II, Os economistas. Trad. Luiz João Baraúna. São Paulo: Nova Cultural, 1996.

TEUBNER, Gunter. **O direito como sistema autopoietico**. Trad. José Engrácia Antunes. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996.

TEODOROVICZ, Jeferson. **História Disciplinar do Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2017.

TEODOROVICZ, Jeferson. **O Panorama Histórico da Legalidade Tributária na Doutrina Tributária**. In: Revista Tributária e de Finanças Públicas. nº 100. Set-Out. São Paulo: RT, 2011.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito Tributário**. Tradução da 18ª edição alemã. Tradutor Luiz Dória Furquim. Volume 1. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008.

TIPKE, Klaus. **Steuerrecht**. Ein Systematischer Grundriß. 4. Völlig überarbeitete Auflage. Verlag Dr. Otto Schmidt KG. Köln, 1977.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Financeiro. Teoria da Constituição Financeira**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

TORRES, Ricardo Lobo. **A ideia de liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

TORRES, Ricardo Lobo. **Sistemas Constitucionais Tributários**. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 12ª. Ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. **Os Direitos Humanos e a Tributação**. In: Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, V. 3 Rio de Janeiro: Renovar, 1998.



UCKMAR, Victor. **Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário**. Trad. Marco Aurélio Greco. São Paulo: Malheiros, 2001.

WAGNER, Adolph. **Traité des Science des Finances**. Théorie de l'Imposition, Théorie des Taxes et Théorie Générale des Impôts. Traduction par Jules Ronjat. Deuxième Édition. Paris: V. Giard & E. Brière, 1909.

VANONI, Ezio. **Opere Giuridiche**. A cura di Francesco Forte e Cesare Longobardi. II. Elementi di Diritto tributario. Altri saggi di diritto finanziario. Milano – Dott.A. Giuffrè Editore, 1962.

VANONI, Ezio. **Natureza e interpretação da legislação tributária**. Trad. Rubens Gomes de Sousa. Rio de Janeiro: Edições Financeiras S.A., 1952.

VIEIRA, José Roberto. **Fundamentos Republicano-democráticos da Legalidade Tributária: Óbvios Ululantes e Não Ululantes**. In: **Tributação e Direitos Fundamentais**. Coord. FOLMANN, Melissa. Curitiba: Juruá, 2006.

VIEIRA, José Roberto; VALLE, Maurício Dalri Timm do. **Direito Constitucional Tributário Comparado Latino-americano: uma Perspectiva Copernicana**. Revista Direito Tributário Atual, n.47. São Paulo: IBDT, 1º semestre/2021, p. 307-348.

#### Sobre o autor:

##### **Jeferson Teodorovicz**

Pós-Doutorado em Direito pela UNB. Doutorado em Direito Econômico e Financeiro pela USP. Mestrado em Direito Econômico e Socioambiental pela PUCPR. Especialização em Gestão Contábil e Tributária (MBA) pela UFPR. Bacharelado em Direito pela PUCPR. Conselheiro Titular da Primeira Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF. Professor da Escola de Políticas Públicas e Governo da Fundação Getúlio Vargas - FGV - Brasília.

Fundação Getúlio Vargas - FGV, Brasília, DF, Brasil

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/5360964638266778> ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-1018-6438>

E-mail: [jeferson.teodorovicz@yahoo.com.br](mailto:jeferson.teodorovicz@yahoo.com.br)

