

VII ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI/BRAGA - PORTUGAL

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

FLÁVIO COUTO BERNARDES

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

JOAQUIM FREITAS ROCHA

Todos os direitos reservados e protegidos.

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

Diretoria – CONPEDI

Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Ingo Wolfgang Sarlet – PUC - RS

Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim – UCAM

Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Maria dos Remédios Fontes Silva – UFRN

Vice-presidente Norte/Centro - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes – IDP

Secretário Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba – UFSC

Secretário Adjunto - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

Representante Discente – Doutoranda Vivian de Almeida Gregori Torres – USP

Conselho Fiscal:

Prof. Msc. Caio Augusto Souza Lara – ESDH

Prof. Dr. José Querino Tavares Neto – UFG/PUC PR

Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini Sanches – UNINOVE

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva – UFS (suplente)

Prof. Dr. Fernando Antonio de Carvalho Dantas – UFG (suplente)

Secretarias:

Relações Institucionais – Ministro José Barroso Filho – IDP

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho – UPF

Educação Jurídica – Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues – IMED/ABEDI

Eventos – Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – FUMEC

Prof. Dr. Jose Luiz Quadros de Magalhaes – UFMG

Profa. Dra. Monica Herman Salem Caggiano – USP

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo – UNIMAR

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr – UNICURITIBA

Comunicação – Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro – UNOESC

D597

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

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta; Flávio Couto Bernardes; Joaquim Freitas Rocha; Raymundo Juliano Feitosa – Florianópolis: CONPEDI, 2017.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-480-8

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

Tema: Interconstitucionalidade: Democracia e Cidadania de Direitos na Sociedade Mundial - Atualização e Perspectivas

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Internacionais. 2. Contribuinte. 3. Tributos. 4. Obrigações.
VII Encontro Internacional do CONPEDI (7. : 2017 : Braga, Portugal).

CDU: 34



VII ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI/BRAGA - PORTUGAL

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

Apresentação

Neste encontro internacional do CONPEDI, na Universidade do Minho, na cidade de Braga, Portugal, não poderíamos deixar de congregiar ideias, reflexões e mesmo aflições sobre a intervenção diária em nossa vida social do denominado tributo. Já se dizia há tempo, nas palavras de um juiz da corte Suprema americana, que ao se pagar tributo, compramos cidadania. Pergunta-se, seja no Brasil seja em Portugal, o preço não está a cima do desejável e a hipotética cidadania a ser alcançada não sofreria de verdadeira desnutrição ? A medida da tributação deveria corresponder a medida de satisfação social pelas ações estatais dela decorrentes. Não é que aparenta acontecer. Reclama-se aqui ou alhures sobre o peso pecuniário imposto pelo Estado a todos nós. Qual seria a medida justa ? Não há resposta fácil para uma pergunta cuja referência passa por uma apreciação, individual e, certamente, pessoal, do caráter da justiça da tributação. Quando idealiza-se e executa-se um encontro como este do CONPEDI, mormente com a conjugação de esforços e mentes de países irmãos na história e na linda língua portuguesa- nos deparamos com artigos centrados no tributo e nas finanças do Estado das mais variadas cepas e matizes. Mas um fato é incontroverso. Todos nós estamos imbuídos em discutir e pensar o direito tributário e financeiro na busca, incessante e frequentemente frustrante, do que poderíamos alcunhar de éden ou utopia tributária. Baixa tributação, simplicidade na arrecadação e bom retorno nos serviços estatais. Isto não existe mas, como diziam os mais poetas, "sonhar é preciso".

Parabéns a todos que contribuíram com sua vontade e inteligência neste GT cujo encontro está marcado em nossa vida acadêmica.

Parabéns e nossos sinceros agradecimentos à Universidade do Minho em prestigiar evento tão importante a todos nós que vivenciamos a vida acadêmica do direito no Brasil.

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - FUMEC

Prof. Dr. Flávio Couto Bernardes - UFMG

Prof. Dr. Joaquim Freitas Rocha - UMINHO

Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UCP

Nota Técnica: Os artigos que não constam nestes Anais foram selecionados para publicação na Revista CONPEDI Law Review, conforme previsto no artigo 7.3 do edital do evento. Equipe Editorial Index Law Journal - publicacao@conpedi.org.br.

CONCEITO CONSTITUCIONAL DE TRIBUTO

CONSTITUTIONAL CONCEPT OF TAX

Ramon Rocha Santos ¹

Resumo

O presente trabalho objetiva discutir um tema de fundamental importância para o Direito Tributário, porém raramente objeto de atenções doutrinárias: o conceito constitucional de tributo. Com suporte na doutrina nacional e na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, procura-se demonstrar a efetiva existência de um conceito constitucional de tributo e que o mesmo decorre de um imperativo de ordem lógica, como forma de viabilizar a própria aplicabilidade das normas constitucionais.

Palavras-chave: Tributo, Conceito, Constituição

Abstract/Resumen/Résumé

The present work aims to discuss a theme of fundamental importance to the Tax Law, but rarely object of doctrinal attention: the constitutional concept of tribute. With support in the national doctrine and in the jurisprudence of the Federal Supreme Court, it is tried to demonstrate the effective existence of a constitutional concept of tribute and that the same one stems from a logical imperative, as a form of viabilizar the very applicability of the constitutional norms.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Tax, Concept, Constitution

¹ Mestre em Direito (UFS); Doutorando em Direito (UFBA); Procurador do Município de Aracaju; Professor Substituto (UFS); Coordenador da Pós-Graduação em Direito Tributário (UNIT)

INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem por objetivo analisar o conceito de tributo no ordenamento jurídico brasileiro, refletindo acerca da existência de um verdadeiro conceito constitucional de tributo. Tema de fundamental importância para o Direito Tributário raramente tem sido objeto de atenções doutrinárias.

Tomando como premissa básica a ideia de que o tributo revela-se como uma categoria jurídico-positiva, o seu conceito se extrai do conjunto de regras e princípios previstos no nosso ordenamento jurídico.

Com suporte na doutrina nacional e na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, procuraremos demonstrar a existência do referido conceito no nosso ordenamento jurídico e que o mesmo pode ser extraído - ainda que implicitamente - do texto constitucional, a partir das regras adequadas de interpretação: positivismo metódico-axiológico.

Também será objeto de investigação os conceitos de tributo expressamente consagrados na legislação infraconstitucional (art. 3º do CTN e art. 9º da Lei 4.320/64) e a sua eventual compatibilização com o conceito de tributo haurido do texto constitucional.

Nesta investigação será utilizado o método hipotético-dedutivo, com a pesquisa metodológica interpretativa das leis, com a finalidade de estabelecer um elo envolvendo o método histórico e o método evolutivo.

O trabalho se inicia com uma abordagem acerca da evolução histórica da tributação, investigando o conceito constitucional do tributo, a partir de uma compreensão do Sistema Constitucional Tributário brasileiro, suas regras, princípios e postulados e a existência do referido conceito enquanto um imperativo constitucional. Serão analisados, também, alguns julgados do Supremo Tribunal Federal acerca da matéria.

Ao final, formulamos nossas conclusões, refletindo sobre a existência de um conceito de tributo extraído - ainda que implicitamente - do texto constitucional, suas consequências e eventual compatibilidade com os conceitos previstos na nossa legislação ordinária.

1. Conceitos e indeterminação dos conceitos

O conceito, na lição de EROS ROBERTO GRAU, “é o produto da reflexão, entendida esta como uma *suma de idéias* (...) é a representação de uma *idéia universal* que, quando intencionada, conduz à formulação de uma *imagem*, no pensamento do intérprete”¹.

De acordo com NICOLA ABBAGNANO:

Conceito é, em geral, todo processo que torne possível a descrição, a classificação e a previsão dos objetos cognoscíveis. Assim entendido, esse termo tem significado generalíssimo e pode incluir qualquer espécie de sinal ou procedimento semântico, seja qual for o objeto a que se refere, abstrato ou concreto, próximo ou distante, universal ou individual.²

PAULO ROBERTO LYRIO PIMENTA, com o brilhantismo que lhe é peculiar, estabelece uma diferenciação entre conceito jurídico, termo e definição:

É importante compreender essa diferenciação entre conceito jurídico, termo e definição. O termo é um signo artificial (palavra) que expressa um conceito. A definição é uma explicitação do termo³.

Em seguida, citando KARL ENGISCH, define conceito indeterminado como “aquele cujo conteúdo e extensão são em larga medida incertos”, afirmando existir sempre neste tipo de conceito um “núcleo conceitual” e “uma borda conceitual”, sendo que o núcleo conceitual é a parte do conceito sobre a qual existe uma noção clara quanto ao conteúdo e à extensão; já

¹ GRAU, Eros Roberto. **Direito, conceitos e normas jurídicas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988, p. 62-63.

² ABBAGNANO, Nicola. **Dicionário de Filosofia**. Trad. Alfredo Bosi. São Paulo: Martins Fontes, 2016, p. 164.

³ PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Os conceitos indeterminados no Direito Tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. 17. Volume. São Paulo: Dialética, 2013, p. 236.

o halo conceitual corresponde ao setor, a zona de penumbra, o conjunto de termos que desperta dúvidas quanto ao significado⁴.

Em relação ao nosso campo de investigação, é necessário saber qual o conteúdo dos conceitos utilizados pelas normas constitucionais ou, nas palavras de PAULO DE BARROS CARVALHO, cumpre-nos saber quais os “limites de seu campo de irradiação significativa”⁵.

Nesta tarefa, não se pode perder de vista o grau de indeterminação que os variados conceitos podem experimentar, sobretudo no campo do Direito.

A questão do conteúdo indeterminado desses conceitos surge porque há quem defenda, tanto na doutrina quanto na jurisprudência, que não existem conceitos constitucionais, de maneira que estaria o legislador livremente autorizado para tratar deles no momento da edição da lei.

Com a devida vênia, procuraremos demonstrar que, embora sejam dotados de um certo grau de indeterminação, os conceitos constitucionais verdadeiramente existem e estão expressamente consagrados no nosso ordenamento jurídico. Entretanto, como não estão expressos na constituição, o seu conteúdo é extraído pela interpretação da norma constitucional.

2. A inexistência de um conceito ontológico de tributo

Conforme demonstrado em capítulo anterior, a concepção acerca do tributo sofreu variações ao longo da história. De igual modo, a tentativa de elaboração conceitual do tributo sofreu profundas alterações e vacilações ao longo do tempo.

Se a princípio sustentou-se que decorria de um contrato entre o particular e o Estado, tal característica foi alijada do tributo, passando a se fundar numa

⁴ PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Os conceitos indeterminados no Direito Tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. 17. Volume. São Paulo: Dialética, 2013, p. 237.

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 54.

relação cogente entre ambos, em mera relação de poder, independentemente do assentimento do indivíduo, em decorrência do poder de império (...) Se, por sua vez, a capacidade contributiva não pode servir para fundamentar o tributo, chegou-se a afastar, por outro lado, a circunstância de ser meio de prover às necessidades financeiras do Estado, já que podia atender aquelas demandas de entes particulares, embora com fins públicos. Por sua vez, o fato de o tributo se basear numa obrigação *ex lege*, decorrente da soberania estatal, também foi confutado, por lhe não apresentar característica peculiar.⁶

Esta mudança de paradigmas ao longo da história explica o motivo pelo qual as tentativas de se definir ontologicamente o conceito de tributo não lograram êxito. O conceito de tributo varia no tempo e no espaço, sendo que os adeptos de uma definição ôntica do tributo⁷ afastam-se do normativismo jurídico, buscando apoio em premissas jusnaturalistas.

Concordamos, neste particular, com ANDRÉ MENDES MOREIRA⁸, para quem a definição ontológica de tributo não encontra espaço no atual Estado Democrático de Direito e, especialmente, no Sistema Constitucional Tributário, apresentando como forma mais adequada de interpretação, na esteira da doutrina de HELENO TAVEIRA TORRES, o positivismo jurídico exclusivo, na modalidade por ele nominada “positivismo metódico-axiológico”⁹.

O tributo é, portanto, essencialmente uma norma jurídica e, como tal, é fruto de interpretação segundo os critérios de validade positivados em um determinado sistema jurídico, sendo que o seu conceito é sempre extraído dos valores imperantes em um dado momento temporal e espacial.

3. Conceitos constitucionais como imperativo lógico

Se não existissem os conceitos constitucionais, seríamos obrigados a admitir que o legislador infraconstitucional, na regulamentação dos dispositivos da Constituição, teria

⁶ GUIMARÃES, Ylves José de Miranda. **O Tributo: análise ontológica à luz do Direito Natural e do Direito Positivo**. São Paulo: Max Limonad, 1983, p. 47.

⁷ GUIMARÃES, Ylves José de Miranda. **O Tributo: análise ontológica à luz do Direito Natural e do Direito Positivo**. São Paulo: Max Limonad, 1983, p. 49.

⁸ MOREIRA, André Mendes. Conceito de Tributo e sua Divisão em Espécies. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord). **Tributação: Democracia e Liberdade**. São Paulo: Noeses, 2014, p. 14.

⁹ TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 374.

liberdade para atribuir aos conceitos o conteúdo que desejasse. Este não nos parece o melhor raciocínio.

Primus, porque, como vimos, o fato de o conceito não estar expresso no texto constitucional não significa que ele não exista.

Secundus, porque os conceitos são necessariamente constitucionais, ainda que para estabelecerem um conteúdo mínimo. Estando a lei subordinada à Constituição, não se pode admitir que o um conteúdo legal possa prevalecer sobre uma previsão constitucional.

O reconhecimento dos conceitos constitucionais se dá, portanto, por um imperativo de ordem lógica, como forma de viabilizar a própria aplicabilidade das normas constitucionais.

A expressão “imperativo lógico da existência do conceito pressuposto” é atribuída a JOSÉ ARTUR LIMA GONÇALVES, que dela se utilizou para tratar especificamente do conceito de renda, mas cujo ensinamento é aplicável aos diversos conceitos:

Não há outra solução lógico-sistemática para essa questão. Admitindo-se que é a Constituição que confere ao legislador infraconstitucional as competências tributárias impositivas, o âmbito semântico dos veículos linguísticos por ela adotados para traduzir o conteúdo dessas regras de competência não pode ficar à disposição de quem recebe a outorga de competência¹⁰.

A supremacia da Constituição revela-se como um verdadeiro princípio de interpretação, uma vez que a Carta Constitucional está situada no topo do ordenamento jurídico, sendo hierarquicamente superior às demais normas do ordenamento jurídico, servindo-lhes de fundamento de validade.

Por esta razão, o legislador ordinário não é livre na formulação dos conceitos de maneira que os conceitos constitucionais são verdadeiros imperativos lógicos, sem os quais não haveria supremacia constitucional e implodir-se-ia a lógica estrutural do ordenamento jurídico.

¹⁰ GONÇALVES, José Artur Lima. **Imposto Sobre a Renda: pressupostos constitucionais**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 171.

4. Conceitos constitucionais e legislação ordinária

Ao utilizar determinados conceitos, o legislador efetua determinados cortes na realidade – denominado por KANT de “mundo fenomênico”¹¹ – para designá-la, não se confundindo com ela.

Se é assim, embora haja entendimento contrário quanto a tal ponto, acreditamos que não há dúvidas acerca da existência de conceitos constitucionais, ou seja, o legislador constituinte valeu-se de certos conceitos que entendia próprios para a realidade que desejou retratar.

Como decorrência lógica desse entendimento, temos o reconhecimento de que o legislador ordinário não pode alterar de forma livre o referido conceito previsto no texto constitucional. Mas isso não significa, entretanto, que tais conceitos sejam absolutos, como se estivessem prontos e acabados no texto constitucional. Muito pelo contrário, o seu conteúdo revela-se passível de preenchimento pelo legislador ordinário, dentro de certos limites. Nas palavras de REINALDO PIZOLIO:

os conceitos constitucionais, tais como plasmados na Constituição da República, hospedam um limite mínimo e um limite máximo – um *núcleo semântico mínimo* (aquilo que o conceito evidentemente significa) e uma borda *semântica máxima* (aquilo que o conceito não pode significar) – e está exatamente nesse intervalo o campo no qual o legislador ordinário pode livremente trabalhar.¹²

O desafio que se impõe consiste em saber qual é esse intervalo, registrando-se ainda que os limites mínimo e máximo da significação devem ser hauridos do próprio texto constitucional e não da legislação ordinária.

¹¹ KANT, Immanuel. **Crítica da razão prática**. Tradução: Valério Rohden. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2015, p. 38.

¹² PIZOLIO, Reinaldo. **Competência Tributária e Conceitos Constitucionais**. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 23.

5. O conceito constitucional de tributo

Por imperativo de ordem lógica, restou demonstrado que o conceito de tributo é, ainda que implícitamente, um conceito constitucional.

Na preciosa lição de GERALDO ATALIBA, em se tratando de um conceito jurídico-positivo, a sua construção é feita sempre à luz do texto constitucional.

Constrói-se o conceito jurídico-positivo de tributo pela observação e análise das normas constitucionais (...) A Constituição de 1988 adota um preciso – embora implícito – conceito de tributo¹³.

Idêntico é o pensamento de REGINA HELENA COSTA¹⁴, para quem o conceito de tributo é extraído da própria constituição e cuja noção essencial depreende-se da leitura do capítulo dedicado à disciplina do Sistema Tributário Nacional.

Ainda a respeito do tema, oportuna é advertência de ALFREDO AUGUSTO BECKER:

Quem preferir caminho diferente, defrontar-se-á com múltiplos problemas jurídicos e não os poderá resolver; apenas conseguirá apaziguar as suas dúvidas, embriagando-se com ilogismos eruditos dissolvidos no remoinho da retórica e utilizando o estupidificante, aliás muito cômodo, dos fundamentos “óbvios”.¹⁵

Inexistindo uma definição expressa de tributo na Constituição Federal de 1988 – assim como nas anteriores – o conceito de tributo deve ser obtido por indução, a partir dos regimes jurídicos aplicáveis a cada uma das espécies tributárias.

REGINA HELENA COSTA propõe, então, o seguinte conceito constitucional de tributo:

¹³ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 33.

¹⁴ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 130.

¹⁵ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2013, p. 279.

tributo corresponde a uma relação jurídica existente entre Estado e contribuinte, uma vez implementada determinada situação fática prevista em lei como autorizadora dessa exigência, cujo objeto consiste numa prestação pecuniária, não revestida de caráter sancionatório, e disciplinada por regime jurídico próprio¹⁶.

Em se tratando o tributo de norma jurídica, na observação precisa de ANDRÉ MENDES MOREIRA¹⁷, sua norma no plano constitucional remete necessariamente às normas de competência, editadas para conferir o poder de tributar aos entes da Federação e que estão indissociavelmente ligadas à validade das normas jurídicas produzidas a partir de então.

A Constituição Federal de 1988, ao estabelecer as regras de competência tributária, os princípios e as regras limitadores ao poder de tributar e as regras de repartição de receitas tributárias permite que se extraia do seu próprio texto o conceito de tributo.

Analisando as referidas normas, ANDRÉ MENDES MOREIRA¹⁸, identifica as notas essenciais do conceito de tributo:

- (a) o tributo deve ser instituído por lei;
- (b) a ele não pode se opor o contribuinte, do que decorre sua compulsoriedade;
- (c) o tributo não grava atos ilícitos, porquanto todos os fatos descritos pelas normas de competência como passíveis de tributação são lícitos;
- (d) o tributo é prestação pecuniária, conclusão a que se chega pela análise dos conceitos de obrigação e de crédito tributário, mencionadas no art. 146, III, *b* da CR/88, bem como das disposições sobre a repartição do produto da arrecadação constantes dos arts. 157 a 162 da CR/88;
- (e) ao exercício da competência tributária se aplicam as limitações esculpidas nos arts. 150 a 152 da Lei Maior.

¹⁶ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 130.

¹⁷ MOREIRA, André Mendes. Conceito de Tributo e sua Divisão em Espécies. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord). **Tributação: Democracia e Liberdade**. São Paulo: Noeses, 2014, p. 15.

¹⁸ MOREIRA, André Mendes. Conceito de Tributo e sua Divisão em Espécies. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord). **Tributação: Democracia e Liberdade**. São Paulo: Noeses, 2014, p. 16.

A partir dessas constatações, com fundamento nas normas constitucionais tributárias, ousamos apresentar o nosso conceito constitucional de tributo. Em uma perspectiva constitucional, o tributo corresponde, portanto a uma prestação pecuniária exigida compulsoriamente pelos entes políticos, instituída por lei e sujeita às limitações constantes das normas constitucionais tributárias, cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada com vistas à obtenção de recursos para o financiamento do Estado, com ou sem promessa de devolução.

Há quem entenda, entretanto, que a definição de tributo é tarefa reservada pela constituição à lei complementar, utilizando como fundamento para tal conclusão a previsão contida no art. 146, III da Constituição Federal.

LUIS EDUARDO SCHOUERI chega a admitir esta possibilidade para em seguida esclarecer que previsão conferida ao legislador infraconstitucional não pode inovar no ordenamento jurídico, devendo obediência sempre à constituição.

A Constituição não diz, entretanto, o que é um tributo. Deixou para a lei complementar a tarefa de sua definição.

(...)

Afasta-se, com isso, no Brasil, a dúvida quanto à possibilidade de o legislador infraconstitucional definir o que é tributo

(...)

Por certo a competência conferida para o legislador complementar não pode ser tida como “carta em branco”: a lei complementar não inaugura a ordem jurídica; extrai sua competência da Constituição e, portanto, deve-lhe obediência. Assim, deve o legislador complementar definir, sim, mas não redefinir, inventar. O Constituinte tinha uma noção (tipológica) da existência de tributos e com eles trabalhou na previsão de recursos financeiros para o Estado. Não poderia a lei complementar chamar de “tributo” o que bem quisesse.¹⁹

Nessa esteira de raciocínio, a definição legal de tributo jamais poderia ir de encontro à definição prevista no texto constitucional, o que significa dizer que havendo divergência entre o conceito legal de tributo e o seu conceito constitucional, deve prevalecer sempre este último.

¹⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva: 2016, p. 149-150.

Por esta razão, admitindo-se a possibilidade de estabelecimento de um conceito de tributo pelo legislador ordinário, a referida definição é absolutamente inútil, pois jamais será possível uma estipulação diversa daquela prevista na legislação constitucional.

A respeito do tema, bastante pertinente é a crítica de GERALDO ATALIBA²⁰ que, após reconhecer que o conceito de tributo cunhado pelo Código Tributário Nacional adequa-se à noção de tributo que se pode extrair da análise do texto constitucional, critica o fato de o CTN tê-lo conceituado porque dá a impressão de que poderia tê-lo feito de forma diversa, alterando sua essência, quando, em verdade, o legislador não tem esse poder.

E acrescenta, fazendo referência a SAINZ DE BUJANDA, qualificando o art. 3º do CTN como mero *precepto didactico* e alertando para os perigos da referida definição legal:

Evidentemente, não é função de lei nenhuma formular conceitos teóricos. O art. 3º do C.T.N. é mero *precepto didactico*, como o qualificaria o mestre espanhol Sainz de Bujanda. Por outro lado, o conceito de tributo é constitucional. Nenhuma lei pode alargá-lo, reduzi-lo ou modificá-lo. É que ele é conceito-chave para demarcação das competências legislativas e balizador do “regime tributário”, conjunto de princípios e regras constitucionais de proteção do contribuinte contra o chamado “poder tributário”, exercido, nas respectivas faixas delimitadas de competência, por União, Estados e Municípios. Daí o despropósito dessa “definição” legal, cuja admissão é perigosa, por potencialmente danosa aos direitos constitucionais dos contribuintes.

Direitos constitucionalmente pressupostos ou definidos não podem ser “redefinidos” por lei. Admiti-lo é consentir que as demarcações constitucionais corram o risco de ter sua eficácia comprometida.²¹

O fato é que o Código Tributário Nacional, em seu art. 3º, define expressamente o que é tributo:

Art. 3º. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada

O referido conceito peca, inicialmente, por utilizar como fundamento para definição

²⁰ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 32-33.

²¹ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 32-33

de um instituto, o regime jurídico a ele aplicável.

Com efeito, o regime jurídico de determinado instituto é consequência da sua natureza jurídica. Primeiro verifica-se a natureza para, em seguida, definir o regime aplicável. Nesta linha, esclarecedoras são as lições de PAULO ROBERTO LYRIO PIMENTA:

Em verdade, porém, a natureza jurídica de determinada figura não pode ser identificada pelo seu regime jurídico, que é o conjunto de normas e princípios que regem determinada categoria do direito positivo, mas não é a essência da figura. É algo que vem depois. Ou seja, trata-se do revestimento normativo de determinada entidade, que não é um dado essencial para identificar a sua natureza jurídica²².

Para além da ausência de congruência lógica, a definição contida no art. 3º do CTN não esgota o conceito de tributo previsto no texto constitucional. De mais a mais, antes mesmo do advento do Código Tributário Nacional, a Lei 4.320/64 já oferecia uma definição de tributo:

Art. 9º. Tributo é a receita derivada instituída pelas entidades de direito público, compreendendo os impostos, as taxas e contribuições nos termos da constituição e das leis vigentes em matéria financeira, destinando-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades.

Cumpra registrar, por fim, o entendimento no sentido de que os referidos conceitos não se contradizem e não infirmam o conceito de tributo extraído do texto. Ao contrário, os referidos conceitos se complementam. A respeito do tema, pontua LUIS EDUARDO SCHOUERI:

A comparação entre ambos os dispositivos mostra que eles não se contradizem. O artigo 3º do Código Tributário Nacional, imbuído de um preconceito comum à época de sua edição, não se preocupou com a destinação dos tributos ou com a natureza da receita, já que isso seria matéria do Direito Financeiro. Ou seja: o Código não nega a natureza de receita derivada do tributo – aliás, se negasse, contrariaria o texto constitucional. Apenas deixa de lado esse aspecto.(...)

²² PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Contribuições de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 13.

O tributo é, sim, receita derivada e este aspecto poderá ser relevante para a solução de controvérsia sobre a natureza tributária de uma exação.

Assim, quando se pretende estudar o conceito de tributo pressuposto pelo constituinte, toma-se o artigo 3º do Código Tributário Nacional, mas sem perder de vista que, apesar de silente o Código a esse respeito, o tributo é (i) receita derivada; (ii) instituído por entidades de direito público; (iii) nos termos da constituição e das leis vigentes; (iv) destinando-se seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas.²³

Compreendida a definição de tributo na legislação infraconstitucional, resta saber se os referidos conceitos (art. 3º do CTN e art. 9º da Lei 4.320/64) estão em consonância com o conceito de tributo extraído implicitamente da Constituição Federal.

Cumpra relembrar que o conceito legal de tributo é anterior ao seu conceito constitucional. Na tentativa de responder a esta indagação, LUIS EDUARDO SCHOUEIRI relata fenômeno parecido ocorrido na Alemanha:

Na Alemanha, questão semelhante teve de ser enfrentada pela doutrina, tendo em vista que também lá havia um conceito (de imposto) no Código de 1919 e a Lei Fundamental de Bonn utilizara a mesma expressão na repartição de competências tributárias. Era necessário saber se a regra de repartição de competências empregara aquele conceito. Entendeu-se, inicialmente, que haveria coincidência entre o conceito legal e o conceito constitucional de imposto, mas a jurisprudência, que adotou o mesmo entendimento, fala que o conceito constitucional, conquanto se ligue ao conceito tradicional, relaciona-se com as normas financeiras da Constituição e por isso não pode ser idêntico ao conceito legal, embora este seja decisivo para a interpretação daquele²⁴.

Em seguida, apresenta a posicionamento da doutrina e da jurisprudência na Alemanha:

(...) a jurisprudência e a doutrina germânicas ensinam que não se deve desconhecer o fato de que o constituinte utiliza-se, sim, de conceitos que já preexistem no ordenamento; uma nova ordem constitucional impõe, entretanto, que aqueles conceitos se enquadrem nas novas exigências²⁵.

²³ SCHOUEIRI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva: 2016, p. 151.

²⁴ SCHOUEIRI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva: 2016, p. 160.

²⁵ SCHOUEIRI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva: 2016, p. 160.

No caso específico do Brasil, em que pese o entendimento em sentido contrário da doutrina mais abalizada²⁶, somos do entendimento de que o conceito legal de tributo – previsto no art. 3º do CTN e no art. 9º da Lei 4.320/64 – não está em compasso com o conceito constitucional de tributo. Eis que com o advento da Constituição Federal de 1988, alargou-se o conceito de tributo, que passou a contemplar determinadas situações que não eram albergadas pelo conceito oferecido pela legislação infraconstitucional.

A título de exemplo, a Constituição Federal de 1988 passou a permitir expressamente a existência o tributo com natureza de sanção. A previsão contida no art. 182, §4º do texto constitucional, que prevê a progressividade extrafiscal do IPTU nada mais é do que a estipulação de uma sanção – de natureza tributária - cabível contra aqueles que pratiquem um ato ilícito consistente no descumprimento do adequado aproveitamento da propriedade imobiliária urbana.

O conceito de tributo proposto pelo art. 3º do CTN afasta expressamente a natureza tributária das sanções decorrentes de atos ilícitos, o que nos leva à inexorável conclusão de que o referido conceito legal está em nítido descompasso com o conceito constitucional de tributo.

Também o conceito previsto no art. 9º da Lei 4.320/64 não está em plena consonância com o conceito constitucional de tributo. Primeiro, porque não prevalece hoje a classificação das espécies tributárias proposto no referido conceito infraconstitucional (impostos, taxas e contribuições) pois, com a Constituição Federal de 1988, que prevê expressamente outras modalidades de tributo, deve ser dado primazia – pelas razões anteriormente expostas - ao conceito extraído implicitamente da Constituição que prevê cinco modalidades de tributos (e não apenas três): impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições outras.

De igual modo, na observação precisa de LUIS EDUARDO SCHOUERI²⁷, também não pode ser aceita a ideia prevista no referido conceito legal de que o tributo sirva para custear atividades exercidas pelas pessoas jurídicas de direito público, uma vez que o fenômeno da paraфiscalidade implica aceitar que tributos tenham outra destinação.

²⁶ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 33

²⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva: 2016, p. 151.

Concluimos, portanto, que o conceito de tributo previsto no art. 3º do CTN e no art. 9º da Lei 4.320/64 não está em consonância com o conceito constitucional de tributo.

6. O conceito constitucional de tributo na jurisprudência do STF

O Supremo Tribunal Federal, em diversas oportunidades, já afastou a natureza tributária de exações que se enquadravam perfeitamente na definição legal de tributo contida no art. 3º do Código Tributário Nacional, o que nos leva a concluir que a Suprema Corte também adota um conceito constitucional de tributo, a partir de uma construção indutiva com base nos princípios e regras tributárias inseridas na Constituição.

No julgamento do RE 100.790/SP²⁸, o STF reconheceu que com o advento da EC nº 8/77, as contribuições sociais foram excluídas da categoria dos tributos, não obstante se amoldassem ao conceito estatuído no art. 3º do CTN. À luz desse julgado, teria havido, portanto, uma alteração do conceito constitucional de tributo – que deixou de abranger as contribuições sociais, sem que tivesse havido qualquer alteração no CTN. Com a promulgação da Constituição Federal de 1988, as contribuições sociais readquiriram a natureza tributária apesar de novamente não ter havido qualquer alteração no CTN.

Também no RE 110.249/SP²⁹, o STF afastou a natureza tributária da contribuição para o FGTS – que também se adequava ao conceito previsto no art. 3º do CTN – por não se tratar de receita pública, mas sim de prestação alusiva a um direito social dos trabalhadores.

Por fim, em um precedente mais antigo, no julgamento do RMS 11.252/PR³⁰, o STF, já em 1964, havia firmado o entendimento de que o empréstimo compulsório, por não se adequar ao conceito de receita pública, não seria um tributo mas sim um contrato coativo. O referido entendimento chegou, inclusive a ser cristalizado na Súmula 418³¹, mas hoje encontra-se superada, sendo pacífico o entendimento acerca da natureza tributária do empréstimo compulsório.

²⁸ STF, Pleno, **RE 100.790/SP**, Rel. Min. Francisco Resek, j. 15.08.1984.

²⁹ STF, Pleno, **RE 110.249/SP**, Rel. Min. Néri da Silveira, j. 02.12.1987.

³⁰ STF, Pleno, **RMS 11.252/PR**, Rel. Min. Antônio Martins Vilas Boas, j. 23.03.1964.

³¹ **Súmula 418 do STF**. O empréstimo compulsório não é tributo, e sua arrecadação não está sujeita a exigência constitucional da prévia autorização orçamentária.

A partir destes julgados, podemos concluir, na esteira do pensamento de Andrei Pitten Velloso, que é possível a apresentação de uma definição de tributo à luz da jurisprudência do STF, nos seguintes termos:

Tributo é toda prestação pecuniária instituída por ato normativo emanado do Estado no exercício do seu poder de império, visando, imediata ou mediamente, à obtenção de recursos para os entes estatais ou paraestatais, conquanto que não constitua sanção de ato ilícito³².

Registre-se, por fim, que o referido conceito se aproxima, em sua essência do conceito formulado por ACHILLE DONATO GIANNINI³³, segundo o qual os tributos se caracterizam por: a) serem devidos a um ente público; b) encontrarem fundamento jurídico no poder de império e c) serem destinados a suprir as necessidades financeiras do Estado.

³² VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição Tributária Interpretada**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 22.

³³ GIANNINI, Achille Donato. **I concetti fondamentali del diritto tributario**. Torino: Torinese, 1956, p. 58.

CONCLUSÃO

Conforme restou o demonstrado, a concepção acerca do tributo sofreu variações ao longo da história, o que torna impossível a elaboração de um conceito ontológico do mesmo. Em se tratando de um conceito jurídico-positivo, o seu conteúdo é cambiante no tempo e no espaço, ocasionando uma mutabilidade conceitual a depender dos valores imperantes em um dado momento temporal e espacial.

Demonstrou-se, ainda, que apesar de serem dotados de um certo grau de indeterminação, os conceitos constitucionais verdadeiramente existem e, ainda que não estejam expressos na Constituição, o seu conteúdo é extraído implicitamente pela interpretação - positivismo metódico-axiológico - segundo os critérios de validade positivados em um determinado sistema jurídico.

Os conceitos são, portanto, necessariamente constitucionais, ainda que para estabelecerem um conteúdo mínimo, por um imperativo de ordem lógica, como forma de viabilizar a própria aplicabilidade das normas constitucionais.

Diante da inexistência de uma definição expressa de tributo na Constituição Federal de 1988, o conceito de tributo é obtido por indução, a partir das regras de competência tributária e das normas limitadoras ao poder de tributar previstas no texto constitucional.

Dessa forma, é possível extrair o seguinte conceito constitucional de tributo: prestação pecuniária exigida compulsoriamente pelos entes políticos, instituída por lei e sujeita às limitações constantes das normas constitucionais tributárias, cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada com vistas à obtenção de recursos para o financiamento do Estado, com ou sem promessa de devolução.

O referido conceito constitucional jamais pode ser contrariado pela legislação infraconstitucional, sendo certo ainda que as previsões contidas no art. 3º do CTN e no art. 9º da Lei 4.320/64, além de não esgotarem o conceito de tributo previsto no texto constitucional estão em descompasso com o conceito constitucional de tributo em razão do alargamento conceitual promovido pela Constituição Federal de 1988, que passou a contemplar determinadas situações que não eram albergadas pelo conceito oferecido pela legislação infraconstitucional anterior.

REFERÊNCIAS

- ABBAGNANO, Nicola. **Dicionário de Filosofia**. Trad. Alfredo Bosi. São Paulo: Martins Fontes, 2016.
- ALEXY, Robert. **Constitucionalismo discursivo**. Trad. Luís Afonso Heck. 4. ed. Porto Alegre: Livraria dos Advogados, 2015.
- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
- _____. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: RT, 1968.
- ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012.
- _____. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atual. Misabel Abreu Machado Derzi. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.
- _____. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atual. Misabel Abreu Machado Derzi. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- _____. **Uma introdução à ciência das finanças**. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.
- BALTHAZAR, Ubaldo César. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Boiteux, 2005.
- BECHO, Renato Lopes. **Filosofia do direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2013.
- BOBBIO, Norberto. **A era dos direitos**. Trad. Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro: Campus, 1992.
- _____. **Teoria do ordenamento jurídico**. 10. ed. Trad. Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. Brasília: Editora UnB, 1999.
- BOCKENFORDE, Ernst-Wolfgang. **História da filosofia do direito e do estado**. Tradução Adriana Beckman Meirelles. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris, 2012.
- BORGES, José Souto Maior. Da estrutura à função no direito tributário – sobre o pensamento complexo. **Direito tributário: questões atuais**. Brasília: OAB, Conselho Federal, Comissão Especial de Direito Tributário, p. 259-270, 2013.
- _____. **Obrigação Tributária: uma introdução metodológica**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

BRANCO, Paulo Gonet; MEIRA, Liziane Angelotti; CORREIA NETO, Celso de Barros. **Tributação e direitos fundamentais conforme a jurisprudência do STF e do STJ**. São Paulo: Saraiva, 2012.

BRITO, Edvaldo. Aspectos constitucionais da tributação. *In: As vertentes do direito constitucional contemporâneo*. MARTINS, Ives Gandra (coord.). Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002.

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

_____. **Reflexos jurídicos da atuação do estado no domínio econômico**. São Paulo: Saraiva, 1982.

BUJANDA, Fernando Sainz de. **Hacienda y Derecho**. v. 1. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1975.

CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

CARDOSO, Alessandro Mendes. **O dever fundamental de recolher tributos no Estado Democrático de Direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

_____. **Derivação e Positivção no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2011.

_____. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. São Paulo: Noeses, 2008.

_____. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

CUNHA JR., Dirley da. **Curso de Direito Constitucional**. 9. ed. Salvador: Jus Podivm, 2015.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. 2. ed. São Paulo: RT, 2007.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Direito constitucional tributário e "due process of law"**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

FALCÃO, Amilcar da Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

_____. **Introdução ao Direito Tributário**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

FERRAZ Jr., Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito: Técnica, decisão e dominação**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

GIANNINI, Achille Donato. **I concetti fondamentali del diritto tributario**. Torino: Torinese, 1956.

GONÇALVES, José Artur Lima. **Imposto Sobre a Renda: pressupostos constitucionais**. São Paulo: Malheiros, 2002.

GRAPPERHAUS, Ferdinand H. M. **Tax tales from the Second Millenium**. Amsterdam: IBFD, 2009.

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

_____. **O Direito posto e o Direito pressuposto**. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord). **Tributação: Democracia e Liberdade**. São Paulo: Noeses, 2014.

GUIMARÃES, Ylves José de Miranda. **O Tributo: análise ontológica à luz do Direito Natural e do Direito Positivo**. São Paulo: Max Limonad, 1983.

JARACH, Dino. **El Hecho Imponible**. 2. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1971.

KANT, Immanuel. **Crítica da razão prática**. Tradução: Valério Rohden. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2015.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 6. ed. Tradução: João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

LOCKE, John. **Segundo Tratado sobre o Governo Civil**. São Paulo: Edipro, 2014.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 33ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

_____. **Comentários ao CTN**. Vol. I. São Paulo: Atlas, 2003.

MARKY, Thomaz. **Conceito original do tributo no Direito Romano e sua posterior evolução no Principado**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito Tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

MEIRA, Silvio. **Direito Tributário Romano**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Comentários à Constituição de 1967**. t. I. 3. ed. Rio de Janeiro, Forense, 1987.

MONTESQUIEU, Charles-Louis de. **O Espírito das Leis**. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

MOREIRA, André Mendes. Conceito de Tributo e sua Divisão em Espécies. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord). **Tributação: Democracia e Liberdade**. São Paulo: Noeses, 2014.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 2012.

NEVES, Marcelo. **Transaconstitucionalismo**. São Paulo: Martins Fontes, 2009.

PEREIRA, Ivone Rotta. **A tributação na história do Brasil**. São Paulo: Moderna, 1999.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Contribuições de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Dialética, 2002.

_____. **Efeitos da Decisão de Inconstitucionalidade em Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2002.

_____. **Eficácia e Aplicabilidade das Normas Constitucionais Programáticas**. São Paulo: Max Limonad, 1999.

_____. **O Controle Difuso de Constitucionalidade das Leis no Ordenamento Brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2010.

_____. A razoabilidade das leis tributárias: direito fundamental do contribuinte. In: FISCHER, Octavio Campos (coord.). **Tributos e direitos fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004.

_____. Os conceitos indeterminados no Direito Tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. 17. Volume. São Paulo: Dialética, 2013.

PIZOLIO, Reinaldo. **Competência Tributária e Conceitos Constitucionais**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

RADBRUCH, Gustav. **Filosofia do Direito**. Tradução de L. Cabral de Moncada. Coimbra: Antonio Amado, 1979.

ROSS, Alf. **Direito e Justiça**. São Paulo: Edipro, 2007.

SANCHES, J. L. Saldanha. **A segurança jurídica no Estado Social de Direito: conceitos indeterminados, analogia e retroactividade no Direito Tributário**. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1985.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva: 2016.

_____. **Tributação e Liberdade.** In: PIRES, Adilson Rodrigues e TÔRRES, Heleno Taveira (Coords.). Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das Normas Constitucionais.** 8. Ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

_____. **Curso de Direito Constitucional Positivo.** São Paulo: Malheiros, 2006.

SILVA, Virgílio Afonso da. O proporcional e o razoável. *In*: TORRENS, Haradja Leite (coord). **A expansão do Direito: estudos de Direito Constitucional e Filosofia do Direito em homenagem ao Professor Willis Santiago Guerra Filho.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004.

TIPKE, Klaus. **Moral tributária do Estado e dos contribuintes.** Trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. **A idéia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal.** Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

_____. A legitimação da capacidade contributiva e dos direitos fundamentais do contribuinte. *In*: SCHOUERI, Luis Eduardo (coord.). **Direito Tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa,** volume I. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

_____. O conceito constitucional de tributo. *In*: TORRES, Heleno Taveira (org.). **Teoria Geral da Obrigação Tributária: estudos em homenagem ao professor José Souto Maior Borges.** São Paulo: Malheiros, 2005.

VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição Tributária Interpretada.** 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

VILANOVA, Lourival. **Estruturas Lógicas e o Sistema de Direito Positivo.** São Paulo: Noeses, 2005.