
A EVOLUÇÃO DOS CÂNONES INTERPRETATIVOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO E A ASCENSÃO DO *IN DUBIO CONTRA SACRIFICIUM* NO DIREITO BRASILEIRO¹

THE EVOLUTION OF THE INTERPRETATIVE CANONS OF TAX LAW AND THE ASCENSION OF *IN DUBIO CONTRA SACRIFICIUM* IN BRAZILIAN LAW

LA EVOLUCIÓN DE LOS CÁNONES INTERPRETATIVOS DEL DERECHO TRIBUTARIO Y LA ASCENSIÓN DEL *IN DUBIO CONTRA SACRIFICIUM* EN EL DERECHO BRASILEÑO

Jeferson Teodorovicz²

Caio Neno Silva Cavalcante³

ÁREA(S) DO DIREITO: Direito Tributário; História do Direito Tributário; Direitos Fundamentais.

Resumo

O presente trabalho visa concretizar uma análise histórica a respeito da evolução dos dois principais cânones interpretativos do Direito Tributário, o *in dubio contra fiscum* e o *in dubio pro fiscum*, partindo-se do Estado patrimonial da Antiguidade Clássica, passando pela Idade Média e pela Era Moderna, e chegando até o Estado fiscal do Período contemporâneo. Desenvolve-se raciocínio no sentido de que está em progresso uma mudança de orientação da doutrina tributarista brasileira clássica, preterindo a utilização da nomenclatura limitações constitucionais ao poder de tributar e passando-se a preferir o termo direitos fundamentais dos contribuintes. Nesse sentido, defende-se que o surgimento de um novo cânone, o *in dubio contra sacrificium*, pode representar uma evolução natural da orientação da interpretação da norma tributária. Diante disso, conclui-se que o afastamento

¹ Recebido em 07/setembro/2021. Aceito para publicação em 04/dezembro/2021.

² Doutor em Direito Econômico e Financeiro pela USP. Mestre em Direito Econômico e Socioambiental pela PUCPR. Especialista em Gestão Contábil e Tributária pela UFPR. Professor Permanente do Programa de Pós-Graduação Stricto Sensu (Mestrado Acadêmico) em Direito da Universidade Católica de Brasília - UCB - DF. Professor do Curso de Graduação em Direito da Universidade Católica de Brasília - UCB - DF. Editor-Chefe da Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário (RDIET). E-mail: jeferson.teodorovicz@yahoo.com.br

³ Mestrando em Direito pela Universidade Católica de Brasília. Graduado em Direito pelo Centro Universitário de Brasília. Engenheiro de Controle e Automação. E-mail: caionsc@gmail.com

de toda e qualquer disposição que coloque em risco a máxima eficácia dos direitos fundamentais do contribuinte, submetendo-os a sacrifício injusto e efeito confiscatório, é medida que se impõe.

Palavras-chave: Cânones interpretativos. *In dubio contra fiscum. In dubio pro fiscum. In dubio contra sacrificium.* Direitos fundamentais do contribuinte.

Abstract

This paper aims to carry out a historical analysis regarding the evolution of the two main interpretative canons of Tax Law, in dubio contra fiscum and in dubio pro fiscum, starting from the patrimonial State of Classical Antiquity, going through the Middle Ages and the Modern Era, reaching the fiscal State of the Contemporary Period. Reasoning is developed in the sense that a change in the orientation of classical Brazilian tax doctrine is in progress, with the use of the nomenclature constitutional limitations on the power to tax being neglected and the term fundamental rights of taxpayers being preferred. In this sense, it is argued that the emergence of a new canon, in dubio contra sacrificium, may represent a natural evolution in the orientation of the interpretation of tax law. It is concluded, then, that the removal of any and all provisions that jeopardize the maximum effectiveness of the fundamental rights of the taxpayer, subjecting them to unjust sacrifice and confiscatory effect, is a necessary measure.

Keywords: Interpretative canons. *In dubio contra fiscum. In dubio pro fiscum. In dubio contra sacrificium.* Fundamental rights of the taxpayer.

Resumen

Este artículo tiene como objetivo realizar un análisis histórico sobre la evolución de los dos principales cánones interpretativos del Derecho Tributario, in dubio contra fiscum e in dubio pro fiscum, a partir del Estado patrimonial de la Antigüedad clásica, pasando por la Edad Media y la Edad Moderna, y llegar al Estado fiscal del Período Contemporáneo. El razonamiento se desarrolla en el sentido de que se está produciendo un cambio de orientación de la doctrina tributaria clásica brasileña, desatendiéndose el uso de la nomenclatura de limitaciones constitucionales a la facultad de tributar y prefiriéndose el término derechos fundamentales de los contribuyentes. En este sentido, se argumenta que el surgimiento de un nuevo canon, in dubio contra sacrificium, puede representar una evolución natural en la orientación de la interpretación del derecho tributario. Se concluye, entonces, que la remoción de todas y cada una de las disposiciones que atenten contra la máxima efectividad de los derechos fundamentales del contribuyente, sometiéndolos a sacrificios injustos y efecto confiscatorio, es una medida necesaria.

Palabras clave: Cânones interpretativos. *In dubio contra fiscum. In dubio pro fiscum. In dubio contra sacrificium.* Derechos fundamentales del contribuyente.

SUMÁRIO: 1 Introdução; 2 Evolução histórica dos cânones interpretativos do Direito Tributário; 2.1 O conflito entre o cânone *in dubio contra fiscum* e o cânone *in dubio pro fiscum* na Antiguidade Clássica; 2.2 O seguimento do conflito entre o cânone *in dubio contra fiscum* e o cânone *in dubio pro fiscum* no Período Medieval; 2.3 A Era Moderna e o ápice do conflito entre o cânone *in dubio contra fiscum* e o cânone *in dubio pro fiscum*; 3 O surgimento de um novo cânone em harmonia com os direitos fundamentais do contribuinte: *in dubio contra sacrificium*; 4 Conclusão; 5 Referências.

SUMMARY: 1 Introduction; 2 Historical evolution of the interpretative canons of Tax Law; 2.1 The conflict between the canon *in dubio contra fiscum* and the canon *in dubio pro fiscum* in Classical Antiquity; 2.2 The follow-up to the conflict between the canon *in dubio contra fiscum* and the canon *in dubio pro fiscum* in the Medieval Period; 2.3 The Modern Era and the peak of the conflict between the canon *in dubio contra fiscum* and the canon *in dubio pro fiscum*; 3 The emergence of a new canon in harmony with the fundamental rights of the taxpayer: *in dubio contra sacrificium*; 4 Conclusion; 5 References.

SUMARIO: 1 Introducción; 2 Evolución histórica de los cânones interpretativos del Derecho Tributario; 2.1 El conflicto entre el canon *in dubio contra fiscum* y el canon *in dubio pro fiscum* en la Antigüedad clásica; 2.2 El seguimiento del conflicto entre el canon *in dubio contra fiscum* y el canon *in dubio pro fiscum* en el período medieval; 2.3 La Era Moderna y la cúspide del conflicto entre el canon *in dubio contra fiscum* y el canon *in dubio pro fiscum*; 3 El surgimiento de un nuevo canon en armonía con los derechos fundamentales del contribuyente: *in dubio contra sacrificium*; 4. Conclusión; 5 Referencias.

1 INTRODUÇÃO

A Constitucionalização do Direito Tributário Brasileiro, ainda que guarde suas particularidades históricas próprias, possui grande influência oriunda da experiência estrangeira, sobretudo trazida pelo movimento constitucional democrático europeu, a partir da década de cinquenta do século XX, elevado a partir das constituições europeias democráticas pós-guerra, e na produção bibliográfica por elas refletida, como se observa, por exemplo, nas contribuições de Klaus Tipke, Joachim Lang (2008: 165 e ss), Fritz Neumark (1974: 71-72), Antonio Berliri (1952: 206 e ss) e Victor Uckmar (2001: 21-39).

Assim, o período pós-Segunda Guerra Mundial passa a representar grande oportunidade para o aperfeiçoamento de outros aspectos do Direito Constitucional

Tributário, equilibrando a atenção entre a segurança jurídica fiscal e a justiça em matéria fiscal.

É a denominada “humanização do direito tributário”, conforme bem acentuou Fernando Sainz de Bujanda (1975: 462-463), para se referir ao processo de conexão identificado nos movimentos constitucionais democráticos pós-guerra e a relevância dos direitos humanos no cotejo do Direito Constitucional Financeiro (e, por conseguinte, do próprio Direito Constitucional Tributário).

O caminho brasileiro, no reconhecimento dos direitos fundamentais do contribuinte, passa inevitavelmente pelo fortalecimento das limitações constitucionais ao poder de tributar, para o qual a contribuição de Aliomar Baleeiro (2000: 90) foi inestimável. Nesse sentido, para Baleeiro (2000: 90) “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”.

Assim, a perspectiva constitucional tributária brasileira ruma gradualmente ao fortalecimento dos elementos dessas limitações, tais como os próprios princípios constitucionais tributários que, compreendidos sob uma perspectiva dogmática recebem contribuições do porte de Alfredo Augusto Becker (1963: 01-05), Antonio Roberto Sampaio Dória (1964: 11-16), Roque Antônio Carrazza (2005: 55-459), José Souto Maior Borges (1969: 18 e ss) e, igualmente, de Geraldo Ataliba (1968: 31 e ss), no relevante estudo sobre o Sistema Constitucional Tributário Brasileiro.

Posteriormente, o processo de redemocratização, a partir de 1985, passa a inspirar diferentes perspectivas de estudo alinhadas à elevação dos direitos fundamentais do contribuinte, inclusive para validar outras perspectivas metodológicas possíveis para o estudo desse fenômeno (MACHADO, 1989: 14 e ss; NAVARRO COELHO, 1991: 01 e ss).

Não por acaso, em ambiente literário posterior, parece fazer sentido a consideração de outras vertentes metodológicas, a exemplo da contribuição de Ricardo Lobo Torres (1986: 03-11), no cotejo do Sistema Constitucional Tributário (axiológico, plural, aberto e interdisciplinar).

Logo, no período de redemocratização constitucional, consolidado a partir de 1988, cada vez mais estudos passam a abordar a problemática dos direitos

fundamentais do contribuinte, que recebe revigorado impulso com a entrada em vigor da Constituição de 1988.

Nesse contexto, pode-se observar progressiva construção literária do “Estatuto do Contribuinte”, expressão cunhada por Louis Trotabas, na França, e que recebeu grande adesão na doutrina pátria, quando se destacam (apenas para mencionar alguns exemplos) os ensaios de Sacha Calmon Navarro Coêlho (1991: 01 e ss), Misabel Derzi (2000: 03 e ss), Roque Antônio Carrazza (2005: 238-387), Ruy Barbosa Nogueira (1999: 124-125), Paulo de Barros Carvalho (1979: 07-08), Ricardo Lobo Torres (1998: 27 e ss), Hugo de Brito Machado (1989: 20 e ss; 2007: 288), Ives Gandra da Silva Martins (1990: 61 e ss), José Roberto Vieira (2006: 183-215) e Humberto Ávila (2001: 04 e ss; 2004: 201 e ss).

Conforme bem sintetiza Ávila (2001: 04 e ss), “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”.

Note-se, portanto, que essa diferenciada perspectiva garantista no estudo dos princípios, das regras e de outros componentes normativos constitucionais tributários, característica do ambiente democrático posterior à Constituição de 1988, influencia o reforço dos direitos fundamentais do contribuinte na realidade brasileira, assim como a dinâmica do exercício e da proteção desses direitos fundamentais em relação à própria soberania financeira (e tributária) estatal.

Nesse contexto, para Ricardo Lobo Torres, a soberania financeira do Estado, em verdade, é do povo, e esse povo é que transfere, limitadamente, ao Estado, a possibilidade de tributar e gastar, conforme as normas inscritas na Constituição. Os tributos, portanto, são o próprio preço da liberdade, visto que constituem o contraponto fiscal aos direitos fundamentais (TORRES, 2002: 55-56).

Com efeito, sem os tributos, principal fonte de receita do Estado, não seria possível a este Estado proporcionar direitos fundamentais. Nesse contexto, segundo Liziane Angelotti Meira e Celso de Barros Correia Neto (2012: 18), “a interface entre direitos fundamentais e tributos parece ser um entrecruzamento inevitável”, em especial porque os direitos fundamentais, modernamente, são tomados como limites negativos ao poder de tributar, cujo exercício certamente representa, em algum nível, uma constrição à liberdade individual.

As metodologias de interpretação da norma tributária, no entanto, não são estanques, nem livres das controvérsias e mudanças de direção às quais sofreu – ainda sofre – o próprio Direito Tributário. De acordo com Fernando Sainz de Bujanda, entre 1919 e 1933, se deu o chamado “Período Fundacional” do Direito Tributário, no qual os primeiros estudiosos da disciplina começaram a estudá-la com método jurídico rigoroso e com desígnio sistematizador. Depois disso, durante o período da Segunda Guerra Mundial, chamado, pelo autor, de “Período bélico”, houve certo estancamento (ainda que temporário) desta evolução, no que concorda Heinrich Wilhelm Kruse (1973: 05-10).

Posteriormente, no entanto, após uma etapa de consolidação dos esforços teóricos, diversos estudiosos, sob os auspícios da estabilidade mundial do pós-guerra, observaram a necessidade de rediscutir e comprovar se as definições até então vigentes eram suficientemente idôneas para explicar os mecanismos do instituto tributário (BUJANDA, 1985: 102). A interpretação das normas tributárias, sem dúvidas, era um destes mecanismos impulsionadores do próprio desenvolvimento da literatura tributária na época.

A respeito dos direitos fundamentais – assim como no caso da interpretação tributária – a doutrina costuma defender que são resultado de um processo cultural e socialmente identificado. Escorço histórico sumarizado, mas bastante completo, a este respeito, foi realizado por Canotilho (2003: 380-388). É justamente este caráter de historicidade que explica que os direitos podem ser proclamados em certa época, desaparecendo em outras, ou que se modifiquem no tempo (MENDES e BRANCO, 2015: 144-145).

Nesse sentido, Stephen Holmes e Cass R. Sunstein defendem que todos os direitos jurídicos teriam surgido, originalmente, como respostas práticas a problemas concretos, como instrumentos pensados para servir a interesses humanos e concepções morais mutáveis. Tal mutabilidade dos direitos ao longo do tempo também seria derivada da constante transformação sofrida pelos próprios obstáculos aos quais estes direitos visam superar, os quais, por sua vez, são dinâmicos, variando em função do avanço da tecnologia, da economia, da demografia, dos papéis profissionais, dos estilos de vida, dentre diversos outros fatores (HOLMES e SUNSTEIN, 2019: 189).

Isso certamente se pode dizer, também, da interpretação da norma tributária. De acordo com Ezio Vanoni (1952: 49), são as próprias particularidades

do contexto fático que o Direito Tributário se dispõe a regular “que obrigam o juiz, no campo da interpretação das leis fiscais, a aplicar métodos eficazes de interpretação da lei, que permitam ao direito adequar-se à evolução e às rápidas mudanças das condições de fato”.

Sob a égide da historicidade, portanto, o presente trabalho se propõe a apresentar e discutir a orientação geral da interpretação das normas tributárias no Direito Ocidental sob a luz de dois brocardos latinos, tradicionalmente conhecidos como *cânones interpretativos* do Direito Tributário (CALIENDO, 2014). Estes cânones são: (i) o *in dubio contra fisco* (ou *interpretação contra o Fisco*), para o qual a lei tributária, quando o seu significado não seja evidente, deve sempre ser entendida no sentido mais favorável àquele que esteja subordinado ao tributo (MARTÍNEZ, 1983: 129-131); e (ii) o *in dubio pro fisco* (ou *interpretação a favor do Fisco*), para o qual a lei tributária deve ser aplicada de modo a favorecer a entidade que cobra o tributo (VANONI, 1952: 13).

Por último, apresenta-se, como alternativa, um novo cânone, o *in dubio contra sacrificium* (ou *interpretação contra o sacrifício injusto do contribuinte*), para o qual a atribuição de sacrifício aos contribuintes deve ser realizada nos limites expressos do ordenamento jurídico e somente em situações excepcionais significativamente claras (CALIENDO, 2013: 235), concluindo-se o trabalho com observações sobre seu impacto na orientação geral da interpretação da norma tributária no Direito Brasileiro.

2 EVOLUÇÃO HISTÓRICA DOS CÂNONES INTERPRETATIVOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO

Conforme Luís Eduardo Schoueri (2011: 15), “difícilmente se encontrará quem sustente com seriedade o desaparecimento do Estado como forma de organização política. A existência de um Estado implica a busca de recursos financeiros para sua manutenção”. A forma de um Estado de captar recursos, no entanto, nem sempre foi a mesma ao longo da história e, em função desta, também variou a maneira de interpretar a lei tributária.

De forma simples, “as dúvidas de interpretação das normas fiscais se desenvolvem entre dois polos de interesses – o geral e o particular”, sendo o interesse geral associado às pretensões do Estado, em nome do interesse público, e

o interesse particular voltado para o contribuinte, ou seja, classicamente, entre o cânone *in dubio pro fisco* e o cânone *in dubio contra fisco* (MARTÍNEZ, 1983: 133).

2.1 O CONFLITO ENTRE O CÂNONE *IN DUBIO CONTRA FISCUM* E O CÂNONE *IN DUBIO PRO FISCUM* NA ANTIGUIDADE CLÁSSICA

Na Antiguidade pré-romana, o tributo era uma forma de sujeição política entre vencedores e vencidos. De fato, na Grécia, as principais fontes de renda eram o patrimônio público, na forma de direitos de uso de portos e mercados e do produto das minas e das salinas. Tratava-se, portanto, de um Estado Patrimonial. Os tributos, por sua vez, eram devidos somente por dominados, estrangeiros, imigrantes e forasteiros (metecos). Os cidadãos bastante desonerados da tributação, de modo que a liberdade era associada ao não pagamento de tributos. Na Antiguidade, portanto, o tributo tinha conotação negativa, associada à servidão (VANONI, 1952: 15-16). O cidadão, em verdade, via nos seus deveres públicos a própria exteriorização de sua liberdade, visto que a participação na vida pública era significativamente valorizada, o que tornava indistintos a coletividade e a cidadania (SCHOUERI, 2011: 15-20).

Em Roma, por sua vez, as fontes de receita eram, originariamente, o patrimônio público, as penalidades (multas e confiscos), os impostos indiretos (portaria) e as rendas dos monopólios, como o das salinas. Persistia, então, o Estado Patrimonial. Aos poucos, no entanto, conforme as necessidades bélicas do Império iam aumentando, os tributos passaram a ter maior relevância. Inicialmente, isso ocorreu com a instituição do tributo dos cidadãos (pago compulsoriamente pelos cidadãos romanos, em tempos de guerra – ou seja, extraordinariamente – mas restituído após passada a necessidade) e do tributo provincial (pago pelas províncias sujeitas a Roma como concessão para o uso da terra e como ônus do resgate de pessoas ou bens) (VANONI, 1952: 17).

Com o contínuo crescimento das necessidades do Estado, instituiu-se, também, um imposto sobre sucessões, a *vicesima hereditarium*, que foi o primeiro tributo ordinário sobre o cidadão romano e incidia sobre as heranças, legados e doações por morte. Durante o governo do imperador romano Caracalla, quando se admitiu a possibilidade de os provincianos se tornarem cidadãos romanos, gerando uma unificação dos sistemas tributários de todo o império, este tributo, inclusive,

sofreu uma majoração de alíquota de 5% para 10% (MEIRA, 2013: 15; VANONI, 1952: 17-20). Na Antiguidade, portanto, os tributos eram frequentemente vistos com um caráter de odiosidade, a chamada *odiosa restringenda* (MARTÍNEZ, 1983: 129), entendida como a “necessária interpretação restritiva das normas de caráter odioso, dentre as quais se destacam normas fiscais” (CALIENDO, 2013: 226).

Mesmo antes do período de Caracalla, no entanto, já se verificava, na doutrina, um brocardo latino que refletia tal caráter de odiosidade ao tributo. Trata-se do *non puto delinquere eum qui in dubis quaestionibus contra fiscum facile responderit*, de autoria de Hernennius Modestinus – ou, simplesmente, Modestino – publicado no texto *Liber Singulis De Praescriptionibus*, do Digesto de Justiniano (uma obra cujo objetivo era reunir decisões e textos célebres de juristas romanos), que, em tradução livre, significa “não se pode afirmar que comete delito, aquele que, em caso de dúvida, adota uma interpretação favorável ao contribuinte” (CALIENDO, 2014: 186).

Para Ezio Vanoni (1952: 13), partem deste brocardo a maioria das teses que defendem o cânone da interpretação contra o Fisco (*in dubio contra fiscum*, ou *interpretação contra o Fisco*), para o qual a lei tributária, quando o seu significado não seja evidente, deve sempre ser entendida no sentido mais favorável àquele que esteja subordinado ao tributo.

Na transição da República Romana para o Império, sob o imperador Augusto, foram criadas duas caixas arrecadoras, em decorrência da divisão entre províncias que se instalou em Roma, as quais consistiam em tesouros que bipartiam a tarefa de arrecadação de tributos. A primeira caixa era o *aerarium Saturni*, administrado pelo Senado, nas Províncias que por ele eram administradas. A segunda era o *fiscus Caesaris*, administrado pelo próprio Imperador, nas províncias a ele diretamente subordinadas. Ocorre que significativa parte das campanhas militares eram financiadas pelo patrimônio particular do Imperador, o qual, em razão das conquistas, tendia a forte crescimento e, conseqüentemente, à concentração de poderes nas mãos do César (MEIRA, 2013: 86-91).

Com a progressiva concentração de poderes nas mãos do soberano, no entanto, o termo *fiscus Caesaris* passou a significar todos os bens do Estado e o Imperador adquiriu poderes plenos e discricionários sobre os recursos, o que só aumentou a sensação popular de que o tributo era uma opressão (VANONI, 1952: 21). A antiga divisão em *aerarium* e *fiscus* foi, então, desaparecendo, tendo-se

formado uma máquina administrativa significativamente poderosa para arrecada tributos e fiscalizar sua aplicação, em nome do Imperador (MEIRA, 2013: 103).

O próprio Imperador, em seus decretos, impunha ao juiz considerar a causa do fisco como favorável (VANONI, 1952: 42). É nesse momento que ganha força o cânone do *in dubio pro fisco*, ou *interpretação a favor do Fisco*, para o qual a lei tributária deve ser aplicada de modo a favorecer a entidade que cobra o tributo. Apesar de este cânone nunca ter aparecido, nos escritos romanos, com essa redação exata, não se pode negar que, à época, eram exercidas diversas pressões, pelos imperadores, juntos aos juízes, no sentido de uma orientação favorável às causas fiscais. Da mesma forma, estabeleciam-se normativas que atribuíam ao Fisco diversas prerrogativas (MARTÍNEZ, 1983: 133).

Uma expressão clara de prerrogativa fiscal e dos efeitos interpretativos deste cânone, percebidos na vida prática, era os *advocatis fisci*, ou *advogados do fisco*, criados no tempo do Imperador Adriano. Nas causas imperiais, o advogado do fisco era indicado pelo próprio Imperador sempre que este assim desejasse. Adicionalmente, a presença de advogado era obrigatória em causas fiscais e seria nula se julgada sem a presença destes (MEIRA, 2013: 96-98).

Em reação a tais prerrogativas do Fisco, os jurisconsultos romanos, por estarem em contato constante com as dificuldades pelas quais passavam os governados, todavia, passaram a, por vezes, interpretar a lei tributária de modo a limitar sua incidência em casos concretos, justamente para limitar os efeitos da tributação na população sem desrespeitar as regras do Imperador (VANONI, 1952: 22). De fato, “(...) a relativização das duras regras fiscais imperiais foi alcançada somente por corajosa interpretação dos jurisconsultos” (CALIENDO, 2013: 226). O brocardo de Modestino, portanto, não significava que todo o ordenamento jurídico romano estivesse orientado por um espírito de favor para com o contribuinte, mas somente que havia, em maior ou menor nível, uma atividade jurisprudencial *in dubio contra fisco*, ou seja, tendente a impor limites à aplicação das leis tributárias por meio da interpretação (VANONI, 1952: 23).

O *in dubio contra fisco*, portanto, “(...) aparece em um contexto onde qualquer oposição à vontade do imperador podia ser entendida como afronta, oposição, rebelião e naturalmente como crime contra o Império” (CALIENDO, 2014: 186).

O absolutismo imperial, contudo, parece ter triunfado sobre a atividade interpretativa dos juristas. No esteio *in dubio pro fisco*, Sívio Meira aponta para o surgimento, em Roma, de uma legislação tributária minuciosa sobre todas as camadas de habitantes, “(...) estrangulando as fontes de produção com impostos excessivos, *in natura* ou em dinheiro, e concorrendo, assim, para o desabamento do colossal Império” (MEIRA, 2013: 77-78).

2.2 O SEGUIMENTO DO CONFLITO ENTRE O CÂNONE *IN DUBIO CONTRA FISCUM* E O CÂNONE *IN DUBIO PRO FISCUM* NO PERÍODO MEDIEVAL

No Período Medieval, a principal fonte de receita era a renda patrimonial do soberano, de modo que o tributo direto perdeu muito de sua eficácia prática. Isso porque “(...) o patrimônio do príncipe adquiriu notável extensão com base no direito de conquista, ao qual se juntavam os proventos dos confiscos, das penalidades, de certas sucessões que cabiam ao soberano” (VANONI, 1952: 25). A percepção do tributo e, com ela, a percepção da interpretação da lei tributária, também evoluiu e se diferenciou ao longo dos diversos momentos do medievo.

Durante o período bárbaro (séculos VI a IX), a maior parte dos tributos aparecia na forma daquilo que viria a ser conhecido como “taxa”, no sentido de que representavam contraprestações à prestação de determinados serviços. Havia, também, outros povos, como os Longobardos e os Francos, para os quais os tributos representavam um atentado à liberdade. Os povos germânicos, por sua vez, conservaram semelhante sistemática tributária inspirada no Império Romano, mas somente para os povos que a eles se submetiam de modo que os próprios germânicos restavam livres de tributação (VANONI, 1952: 25-26).

Durante o período feudal (séculos IX a XI), o Catolicismo se desenvolveu de maneira importante e a escravidão passou a ser socialmente mal vista. A base da pirâmide social, então, passou a ser constituída pelos servos, os quais, apesar de pobres, eram livres.

Neste contexto, a tributação não era uma imposição, mas uma opção. Tanto servos (que juravam fidelidade a nobres) quanto vassalos (que poderiam ser também nobres menores que juravam fidelidade a nobres maiores), ao assumirem seus juramentos (o que faziam, pelo menos em tese, de maneira livre), comprometendo-se, dentre outros, a pagar tributos, constituíam uma relação de

caráter contratual, mais próxima, portanto, do Direito Privado do que do Direito Público (SCHOUERI, 2011: 15-17).

Vê-se, pois, que o patrimônio do soberano sofreu mudanças. De fato, os senhores passaram significativa parte de seu patrimônio para os vassallos, por meio de investidas feudais e direitos de regalias, o que fez com que seu poder de exigir tributos (ou, mais propriamente, taxas) se restringisse a esses vassallos (VANONI, 1952: 25-26).

Nesse sentido, as pessoas colocavam suas terras sob a dependência dos senhores, mediante sua proteção e, paralelamente, o senhor concedia o gozo de partes de suas próprias terras às famílias de servos e vassallos. O senhor, portanto, era o grande proprietário e era para ele que, em última análise, todos pagavam tributos. Assim, diz-se que o Estado, enquanto agente econômico, gerava a riqueza que consumia, valendo-se dos próprios meios para obter aquilo que necessitava para sua subsistência (SCHOUERI, 2011: 17-20).

Vale ressaltar, no entanto, que o princípio que justificava tais imposições era o direito absoluto do soberano, o que dava margem a diversas arbitrariedades na fixação do tributo e no modo de arrecadação, com conseqüente predomínio do cânone *in dubio pro fisco*. Tal justificação na soberania estatal continuou durante a época das Comunas (séculos XI a XV). Os tributos com caráter de taxa foram convertidos em impostos diretos sobre o consumo, em especial aplicados sobre gêneros de primeira necessidade, bem como os impostos reais e os impostos pessoais. Teóricos religiosos, como São Tomás de Aquino, defendiam que o tributo era “uma imposição, efetuada em virtude do poder soberano, para a obtenção do bem comum”, já que ao soberano cabia, perante Deus, prover bem aos súditos, de modo que, se o tributo não fosse exigido para atender à utilidade pública, então não obrigaria o submetido (VANONI, 1952: 26-27).

O soberano, vale ressaltar, poderia ser tanto um grande nobre, quanto um rei (que nada mais era do que um nobre significativamente rico, autoproclamado monarca), ou até mesmo a própria Igreja. Todas essas figuras, no entanto, tinham, um ponto em comum, que era o de, fazendo as vezes de Estado, auferir suas receitas por conta do exercício da propriedade, de modo que o modelo de financiamento “do Estado”, então, também poderia ser considerado como um Estado Patrimonial, ainda que calcado em uma organização social diversa daquela percebida na Antiguidade clássica (SCHOUERI, 2011: 19-20). De fato, para Ricardo

Lobo Torres (2002: 7), no Estado Patrimonial, seja ele medieval ou da Antiguidade, “se confundem o público e o privado, o *imperium* e o *dominum*, a fazenda do príncipe e a fazenda pública”.

Durante o período de transição (séculos XV a XVIII), último momento da Idade Média, os estados absolutos, aos poucos, migravam para a economia capitalista. Com isso, os tributos em espécie cederam espaço aos tributos em dinheiro; a tributação direta se desenvolveu e se difundiu; os impostos indiretos se mantiveram, aumentaram em número e se tornaram mais onerosos, em especial quanto aos gêneros de maior consumo; as taxas se desenvolveram em paralelo com as crescentes atribuições do Estado. Enquanto isso, as regalias dos vassalos e o patrimônio do soberano perderam sua importância. Persistia, no entanto, a excessividade na onerosidade dos tributos, o que causava danos à propriedade, ao comércio e à indústria. O sentimento popular, nesse momento, era de que havia uma espoliação pelo tributo, ressentindo-se do *in dubio pro fisco* estatal, o que acompanhava as afirmações dos teóricos, “de se entender a lei tributária com espírito favorável ao contribuinte”, ou seja, de apoiar, pelo menos doutrinariamente, o *in dubio contra fisco* (VANONI, 1952, 33-35).

Pouco a pouco, cada vez mais suseranos (grandes nobres), em busca de proteção, foram jurando fidelidade e senhores ainda maiores, os quais passaram a atuar e a ser vistos como reis. Com a progressiva sedimentação das monarquias absolutistas, em especial após o advento da teoria contratualista de Thomas Hobbes, o Estado patrimonial evoluiu para um Estado policial. Este Estado de Polícia antecede o Estado Direito e é caracterizado por ser modernizador, intervencionista, centralizador e paternalista, com foco na “garantia a ordem e da segurança e à administração do bem-estar e da felicidade dos súditos e do Estado” (TORRES, 2002: 7).

O Estado policial mantinha características do Estado patrimonial, mas assumia uma posição cada vez mais intervencionista. A perspectiva, então, passou a ser de um Estado forte (o Leviatã) que, por meio da cessão das liberdades feita após o contrato social, garantia, paradoxalmente, a liberdade, no sentido de que protegia seus administrados. No Estado de polícia o tributo era “o preço a ser pago para que o Estado, provedor de toda riqueza, assegurasse a liberdade dos súditos” (SCHOUERI, 2011: 20-24).

2.3 A ERA MODERNA E O ÁPICE DO CONFLITO ENTRE O CÂNONE *IN DUBIO CONTRA FISCUM* E O CÂNONE *IN DUBIO PRO FISCUM*

A Revolução Francesa de 1789 foi o marco da transição para a Era Moderna e para o modelo político de Estado de Direito. Os ideais revolucionários inspiraram, no século XIX, uma nova concepção de tributo, agora como um dever do cidadão, em nome do princípio revolucionário da igualdade. Nesse sentido, “a tributação deixou de ser considerada um atributo de soberania, para ser o meio necessário ao Estado para prestar os serviços públicos” (VANONI, 1952: 37).

O Estado policial, que encontrava dificuldades em financiar seus esforços de proteção coletiva, evoluiu, na Era Moderna, para um Estado Fiscal, baseado na cobrança de impostos, sendo estes entendidos no sentido de prestações unilaterais, sem exigência de contraprestações individualizadas, pensando-se na coletividade. A partir daí o Estado deixou de gerar sua própria riqueza. O particular, então, passou a ser a fonte originária de riquezas, cabendo-lhe transferir, por derivação, uma parte destas ao Estado, para que este pudesse promover a proteção esperada pelo contrato social (SCHOUERI, 2011: 20-24).

Nesse sentido, o que caracteriza o Estado Fiscal “é o novo perfil da receita pública, que passou a se fundar nos empréstimos, autorizados e garantidos pelo legislativo, e principalmente nos tributos – ingressos derivados do trabalho e do patrimônio do contribuinte”, com a definitiva separação entre a fazenda pública e a fazenda do príncipe e entre política e economia (TORRES, 2002: 7-8).

Essa renovação conceitual, no entanto, não teve imediata influência sobre a interpretação da lei tributária na doutrina e na jurisprudência. Mesmo que o tributo fosse considerado um dever do cidadão, ainda se defendia, com base na antiga afirmação de Modestino, que “compete ao Estado fazer a prova segura do seu direito. Se há dúvida, isso significa que o Estado falhou na prova, e o contribuinte deve ser absolvido de qualquer obrigação”. Vigorava com mais força, na doutrina, portanto, o *in dubio contra fiscum* (VANONI, 1952: 38).

De fato, em sua primeira fase, que se estende do final do século XVIII ao início do século XX, o Estado Fiscal teve forte inspiração no liberalismo (Estado liberal) de Locke e Rousseau, de modo que ao Estado não cabia intervir na economia, sendo conhecido como Estado Fiscal Minimalista (TORRES, 2002: 8),

sem deixar de considerar também a influência dos grandes pensadores da Economia Política, a exemplo de Adam Smith (1996: 282-285).

Compara-se este Estado a um guarda-noturno, que apenas observa o transcorrer dos acontecimentos. Essa necessidade de abstenção tinha como consequências diretas (i) a inadmissibilidade de que o Estado cometesse ato arbitrário que violasse a propriedade privada e (ii) a necessidade de que a aprovação de tributos passasse pelo Parlamento. Assim, enquanto no Estado de polícia o tributo era o preço a ser pago para que o Estado assegurasse a liberdade dos súditos, na primeira fase do Estado fiscal, o tributo era o preço a ser pago para que o cidadão ficasse livre das amarras do Estado (SCHOUERI, 2011: 22-24).

Na França, os autores de Direito Público partiam, no século XIX e primeira metade do século XX, de uma concepção contratualista do imposto, para o qual o tributo advém de uma convenção entre os cidadãos – devedores equivalentes aos devedores privados – e o Estado – que age como credor. Assim, defendia-se a aplicação das regras de interpretação dos contratos, para as quais, na dúvida, os pactos se interpretam contra aqueles que os estipularam e a favor daquele que contraiu a obrigação. Essa era a visão predominante, também, nos Estados Unidos, onde a interpretação em favor do contribuinte era pacífica na jurisprudência, posto que os tributos não poderiam ser presumidos mais além da literalidade do texto legislativo. Na Itália, no entanto, apesar de haver correntes doutrinárias em favor do contribuinte, a jurisprudência tendia a apontar não ser possível “encarar o tributo com preconceitos a favor do contribuinte” (VANONI, 1952: 38-40).

Nesse sentido, mesmo na predominância do *in dubio contra fiscum*, a Itália foi o berço de uma das mais importantes defesas do cânone oposto. Giuseppe Mantellini foi um dos maiores defensores da interpretação *in dubio pro fisco* (MARTÍNEZ, 1983: 133). O autor defendia que o papel do intérprete era de aplicar acriticamente a lei votada pelo Parlamento, visto que é deste último o papel de refletir sobre a necessidade dessas normas para a utilidade pública. Para Mantellini, o juiz que aplica a lei de imposto com favor para um contribuinte, acaba por decidir em contrário a outro contribuinte. Isso porque o que deixou de ser arrecadado deixa também de ser revertido em favor da sociedade ou acaba por ser cobrado a mais de outro contribuinte, na forma de outro tributo. O autor, então, defende que, quando um contribuinte é desagravado por um tribunal, outro contribuinte “será chamado a preencher o vazio deixado” (VANONI, 1952: 43).

Para Paulo Caliendo (2013: 231), a defesa do cânone *in dubio pro fisco* como critério interpretativo, em uma formulação ideal, “seria igualmente uma fundamentação em prol dos interesses gerais de todos os indivíduos como um todo e de cada contribuinte mediatamente”. Ezio Vanoni (1952: 42-43), por sua vez, assim descreve o argumento de Mantellini:

Se a política é a arte aplicada no Parlamento, a jurisprudência não pode deixar de guiar-se por um só cânone, o de tratar a causa do imposto como causa favorável, mesmo porque é causa de utilidade pública: *interdictum hoc publicae utilitatis causa proponi palam est*: porque são os próprios contribuintes que votam um imposto, se não convocados em praça pública como em Atenas, Roma ou Florença, pelo menos reunidos no Parlamento na pessoa de seus representantes; e porque o juiz que aplica a lei de imposto com favor para um, decide em contrário a outro contribuinte, seja que o erário pague ou que deixe de arrecadar, visto que, na realidade, são os contribuintes, e mais ninguém, os que pagam ou que deixam de arrecadar. Dever do Parlamento que vota o imposto é decretá-lo com sabedoria e equidade, pesá-lo na balança com rigoroso equilíbrio. Ao juiz, chamado a interpretar e aplicar a lei votada pelo Parlamento, não mais compete fazer-lhe a crítica, mas indagar-lhe o espírito com critério propriamente fiscais.

Vale dizer que a tese de Mantellini não é inócua no direito brasileiro, tendo, inclusive, sido ponto central da argumentação desenvolvida pelo STJ no REsp nº 541.239/DF, no qual foi negado acesso, ao contribuinte, a crédito-prêmio do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), sob o argumento de que “os privilégios financeiros do erário não se estendem a pessoas, nem a casos não contemplados no texto, mas também se não interpretam de modo que resultem diminuídas as garantias que o legislador pretendeu estabelecer em favor do fisco”. Veja-se:

[...] 14. A hermenêutica e a aplicação da lei Tributária, em face da natureza dos tributos, cujo escopo é a satisfação coletiva, impõe obediência a certas regras, no dizer do maior exegeta brasileiro que foi Carlos Maximiliano. Consoante as suas insuperáveis lições, "(...) quando se trata de competência para decretar ônus fiscais, decide-se, na dúvida, pelo poder de tributar; quando se interpreta lei de impostos, observa-se o inverso - opina-se, de preferência, a favor do contribuinte e contra o erário. Presume-se o direito de lançar taxas; não se presume o lançamento. Entretanto não se interpreta a lei tendo em vista só a defesa do contribuinte, nem tampouco a do Tesouro apenas. O cuidado de exegeta não pode ser unilateral: deve mostrar-se equânime o hermeneuta e conciliar os interesses em momentâneo, ocasional, contrataste. Não atende somente à letra, nem se deixa dominar pela preocupação de restringir; resolve de modo que o sentido prevaleça e o fim óbvio, o transporte objetivo seja atingido. O escopo, a razão da lei, a causa, os valores jurídico-sociais.(...)"

15. Isto porque, com esteio na doutrina alienígena o exegeta enfatiza, litteris: "(...) Opostas ao *in dubio contra fisco*, até hoje universalmente vitorioso na jurisprudência, despontam objeções no campo da doutrina,

fundadas em não ser, hoje, o tributo uma imposição arbitrária e talvez caprichosa de potentado, como outrora; porém a consequência do reconhecimento espontâneo de um dever para com a pátria e a sociedade feito pelos próprios contribuintes: estes, representados pelos seus eleitos, decretam o ônus para si próprios, consentem no lançamento, apóiam-no de antemão. In *Hermenêutica e Aplicação do Direito, Forense*, 19ª edição, 2001, p. 271 com citações dos clássicos: (Mantellini - *Lo Stato e il Codice Civile*, Vol. I, p. 233 e segs.; Benvenuto Griziotti - *Principii di Politica, Diritto e Scienza delle Finanze*, 1929, p. 200-206; Ezio Vanoni - *Natura ed Interpretazione Delle Leggi Tributarie*, 1932, p. 3-35)"

16. À luz desses princípios informativos perenes, forçoso concluir que o Crédito-prêmio, num país de notória situação de agravamento de suas contas públicas internas e externas, revela situação excepcional e privilegiante, as quais induzem o intérprete a ter presente que : "O rigor é maior em se tratando de disposição excepcional, de isenções ou abrandamentos de ônus em proveito de indivíduos ou corporações. Não se presume o intuito de abrir mão de direitos inerentes à autoridade suprema. A outorga deve ser feita em termos claros, irretorquíveis; ficar provada até à evidência, e se não estender além das hipóteses figuradas no texto; jamais será inferida de fatos (...).Os privilégios financeiros do erário não se estendem a pessoas, nem a casos não contemplados no texto, mas também se não interpretam de modo que resultem diminuídas as garantias que o legislador pretendeu estabelecer em favor do fisco." (Carlos Maximiliano, in *Hermenêutica e Aplicação do Direito, Forense*, 19ª edição, 2001, p-272) [...]

34. Outrossim, in casu, a ação, quando proposta, em 1993, mercê de demandar parcelas de 1985 com a exclusão das supostamente prescritas, o fez em relação a crédito-prêmio inexistente, extinto antes do período pretendido restituir, vale dizer: de 1º de maio de 1985 até 05 de Outubro de 1990, razão pela qual dou provimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional. (REsp nº 541.239/DF, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Seção, STJ, j. 09 nov. 2005, DJ 05 jun. 2006, p. 235)

A literatura, no entanto, questionou fortemente, nos séculos XIX e XX, o cânone do *in dubio pro fisco* – e segue questionando-o até o momento presente. Paulo Caliendo (2014: 192), por exemplo, afirma que há “um salto lógico entre a afirmação de que o Estado busca o bem-comum, de que a fiscalidade financia os meios para alcançar estes fins e o entendimento de que sempre a interpretação *pro fisco* representa uma solução justa”. Para o autor, há casos nos quais a justiça particular possui maior valoração do que a aplicação da justiça geral e, por outro lado, há diversas situações nas quais “o interesse geral somente se sobrepõe ao interesse particular como exceção, onde o sacrifício individual mereça a justa reparação”. Como exemplos, cita a desapropriação, a requisição administrativa, a garantia do mínimo patrimonial (bem de família) e, indubitavelmente, na vedação ao tributo com efeito de confisco (CALIENDO, 2013: 231). Nessa linha, assim conclui:

Entender que existe uma cláusula geral pro fisco com base em um princípio pétreo da supremacia do interesse público com eficácia plena e irresistível seria admitir um sistema constitucional que não existe: o Estado Total.

Nesse caso toda a sociedade voltar-se-ia para a realização dos interesses gerais, cada interesse particular estaria subordinado aos desejos públicos selecionados pelo corpo administrativo e dirigente. Haveria uma absorção de todos os patrimônios pela esfera pública e cada interesse particular somente seria legitimado se não entrasse em confronto com a vontade geral (CALIENDO, 2014: 192-193).

No Superior Tribunal de Justiça (STJ), inclusive, com base na observação do art. 112, do Código Tributário Nacional (CTN)⁴, a interpretação *in dubio contra fiscum*, modernamente também referida como *in dubio pro contribuinte*, em matéria tributária, resta solidificada em diversos precedentes, a exemplo do REsp nº 1.574.489/SP e do AgRg no REsp nº 1.220.414/SC. Observe-se:

[...] 4. No caso de cometimento de infrações, alvitra-se a chamada (e abominável) responsabilidade tributária objetiva, que se ancoraria (no dizer dos que a sustentam) no art. 136 do CTN, mas essa sugestão é absolutamente contrária aos princípios do Direito Público moderno e, em especial, ao sistema do CTN, porquanto esse Código proclama, nos seus arts. 108, IV e 112, que a interpretação da lei tributária se fará com a aplicação da equidade e do princípio *in dubio pro contribuinte*, conforme já assinalou o preclaro Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI (REsp. 494.080/RJ, DJ 16.11.2004) [...] (REsp nº 1.574.489/SP, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, STJ, j. 21 set. 2017, DJe 03 out. 2017)

EMENTA: - Direito Constitucional e Tributário. Ação Direta de Inconstitucionalidade de Emenda Constitucional e de Lei Complementar. I.P.M.F. Imposto Provisório sobre a Movimentação ou a Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - I.P.M.F. Artigos 5., par. 2., 60, par. 4., incisos I e IV, 150, incisos III, "b", e VI, "a", "b", "c" e "d", da Constituição Federal. (ADI nº 939/DF, Rel. Min. Sydney Sanches, Tribunal Pleno, STF, j. 15 dez. 1993, DJ 18 mar. 1994, p. 05165).

Com a doutrina e a jurisprudência se direcionado, majoritariamente, para o reconhecimento da predominância do cânone do *in dubio contra fiscum*, a discussão se transmuda, então, para o campo dos direitos fundamentais. No Brasil, com a Constituição Federal de 1988, e a conseqüente constitucionalização dos diferentes ramos do Direito Público e do Direito Privado, o Direito Tributário, por certo, teve

⁴ “Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: I - à capitulação legal do fato; II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade; IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação”. A interpretação favorável ao contribuinte, no âmbito das infrações, e também ligada ao próprio Direito Penal, já aparecia também no Projeto de Código Tributário Brasileiro (1954) – que originou o Código Tributário Nacional (1966), no art. 78: “A lei tributária que defina infrações, ou lhes comine penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida: I – Quanto à capitulação legal, a natureza ou as circunstâncias materiais do fato, ou quanto à natureza ou extensão dos seus efeitos; II – Quanto à autoria, imputabilidade ou punibilidade; III – quanto à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação” (DINIZ, 1965: 492).

seus institutos fortemente afetados e transformados, incluindo-se, como não poderia deixar de ser, a interpretação da norma tributária.

3 O SURGIMENTO DE UM NOVO CÂNONE EM HARMONIA COM OS DIREITOS FUNDAMENTAIS DO CONTRIBUINTE: *IN DUBIO CONTRA SACRIFICIUM*

A Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 939/DF foi uma das primeiras, no Brasil, a questionar Emenda Constitucional (EC) cuja declaração de inconstitucionalidade material decorria da violação de cláusulas pétreas, ou seja, de violação do art. 60, §4º, IV, da Constituição Federal de 1988 (CF/88). Na oportunidade, o Supremo Tribunal Federal (STF) se posicionou de maneira clara por reconhecer o princípio da anterioridade como uma garantia individual do contribuinte, que constitui princípio imutável. Da mesma forma, também apontou que as imunidades tributárias constituíam normas imutáveis no ordenamento jurídico brasileiro, de modo que não poderiam ser suprimidas nem mesmo pelo Poder Constituinte Derivado.

Vale ressaltar que a literatura tributarista clássica atribuía ao princípio da anterioridade e às imunidades tributárias a nomenclatura *limitações constitucionais ao poder de tributar*, sobretudo graças à influência e à contribuição de Aliomar Baleeiro, que se solidificou através da Constituição de 1946 (BALEEIRO, 1999: 90). A expressão seguiu presente nos textos constitucionais posteriores, sendo sempre objeto de reflexão da literatura tributária brasileira.

A partir da ADI nº 939/DF, no entanto, o foco da doutrina tributarista brasileira mudou, passando-se a preferir o termo *direitos fundamentais dos contribuintes*.

Tal mudança de foco vem se propagando, ao longo dos últimos anos, na doutrina e na jurisprudência brasileiras. Um exemplo significativo é o princípio do não-confisco, classicamente entendido como uma limitação ao poder de tributar (MARTINS, 2000: 49).

Com a mudança progressiva do foco do Direito Tributário Brasileiro, no entanto, este princípio vem sendo expressamente reconhecido pela doutrina como um direito fundamental.

Para Fabio Brun Goldschmidt (2003: 34), por exemplo, o princípio do não-confisco constitui direito fundamental do contribuinte porque, como um instrumento

de proteção de direito de propriedade, “(...) apresenta-se ele como um direito fundamental (art. 5º, caput) de primeira geração, na medida em que barra a ação do Estado frente ao particular (liberdade), e, conseqüentemente, torna-se intocável (art. 60, §4º, IV) e auto-aplicável (art. 5º, §1º)”.

Na jurisprudência o resultado não é diverso. A título exemplificativo, destaca-se a ADI nº 4.628/DF, em que se discutia se o ICMS incidente na aquisição decorrente de operação interestadual e por meio não presencial (*internet, telemarketing, showroom*) por consumidor final não contribuinte do tributo poderia ou não ter regime jurídico fixado por Estados-membros não favorecidos. A resposta do Tribunal Constitucional foi negativa, sob pena de “contrariar o arquétipo constitucional delineado pelos arts. 155, § 2º, VII, b, e 150, IV e V, da CRFB/1988”. Nesta ação, o STF apontou expressamente o caráter de fundamentalidade do princípio do não-confisco, apontado não como mera limitação ao poder de tributar, mas sim como direito fundamental do contribuinte. Veja-se trecho da ementa:

7. O princípio do não confisco, que encerra direito fundamental do contribuinte, resta violado em seu núcleo essencial em face da sistemática adotada no cognominado Protocolo ICMS nº 21/2011, que legitima a aplicação da alíquota interna do ICMS na unidade federada de origem da mercadoria ou bem, procedimento correto e apropriado, bem como a exigência de novo percentual, a diferença entre a alíquota interestadual e a alíquota interna, a título também de ICMS, na unidade destinatária, quando o destinatário final não for contribuinte do respectivo tributo. (ADI nº 4.628/DF, Rel. Min. Luiz Fux, Tribunal Pleno, STF, j. 17 set. 2014, DJe 24 nov. 2014).

De acordo com Liziane Angelotti Meira e Celso de Barros Correia Neto (2012: 18-19), essa substituição da nomenclatura utilizada no discurso teórico e jurisprudencial – de limitação ao poder de tributar para direito fundamental do contribuinte – trouxe consigo um ganho de força e eficácia jurídica, visto que

a afirmação de tais “limites” como direitos – fundamentais – dos contribuintes, mais do que simplesmente restringir a competência legislativa para instituir impostos, tem ainda o condão de reforçar a eficácia das normas protetivas do contribuinte em face do Fisco, seja no plano estritamente jurídico, seja no plano político. É dizer, o efeito de sentido que se obtém pela expressão “direitos fundamentais” ou “direitos humanos” não é idêntico ao que se observa no uso da expressão “limites”, “limitações” ou “restrições” ao poder de tributar. Além de destacar a posição do contribuinte que faz jus a direito “reflexo”, diante da norma de limitação ao poder tributário, a afirmação de tais direitos como “fundamentais” implica em ganho de *status*, à medida em que os eleva à categoria de norma, hierárquica e axiologicamente, mais importante do ordenamento jurídico – cláusulas pétreas do texto constitucional.

Relembra-se, neste ponto, das palavras de Ricardo Lobo Torres (2002: 55-56), já apresentadas em caráter introdutório, de que o povo é o verdadeiro titular da soberania financeira do Estado, na medida em que lhe transfere, limitadamente, a possibilidade de tributar e gastar, conforme as normas constitucionais. Os tributos, portanto, constituem o contraponto fiscal aos direitos fundamentais.

Assim, a mudança do enfoque de “limitações constitucionais ao poder de tributar” para “direitos fundamentais dos contribuintes” faz com que a referência já não seja mais o Estado, mas sim o cidadão, que é, justamente, quem “emprestou” o poder de tributar ao Estado. O que antes eram limitações ao Estado, atualmente são, então, direitos subjetivos do contribuinte. De fato, no campo da tributação, onde se verifica a constante tensão entre Fisco e contribuinte “o discurso dos direitos fundamentais oferece tanto um limite quanto um objetivo a perseguir” (MEIRA e CORREIA NETO, 2012: 16).

Nesse diapasão, deve-se concordar com a defesa de Paulo Caliendo, que propõe um novo estágio evolutivo para o consolidado *in dubio contra fiscum*, na forma do cânone *in dubio contra sacrificium*. De acordo com o autor, este novo cânone está fundado na ideia de que “havendo dúvida não devem ser criados sacrifícios injustificados e desnecessários ao patrimônio do contribuinte” (CALIENDO, 2013: 235). Tal visão se coaduna de maneira significativa com a moderna migração teórica daquilo que se via como limitações constitucionais ao poder de tributar, para aquilo que hoje se entende por direitos fundamentais dos contribuintes. Este cânone, portanto, “evoca o problema da restrição constitucional de direitos fundamentais, visto que a tributação sempre significará uma retirada de patrimônio do contribuinte em prol das tarefas públicas” (CALIENDO, 2014: 194). Sua aplicação prática deve, portanto, ser avaliada sob a égide do direito fundamental de propriedade.

Não há dúvidas de que a propriedade privada é um dos pilares de sustentação do sistema capitalista e existe uma relação de dependência recíproca entre o reconhecimento desse direito e o dever de contribuir ao sustento do Estado mediante o sistema tributário (GOLDSCHMIDT, 2003: 41).

Paralelamente, todavia, há estudos que vão no sentido de reconhecer o pagamento de tributos como um dever fundamental conectado à solidariedade

social, não somente como uma forma de atendimento às demandas dos Estados de bem-estar social.

Nesta toada vem Marco Aurélio Greco, para quem o próprio equilíbrio da moderna relação entre Fisco e contribuinte será alcançado apenas quando for ultrapassada a ideia de que o tributo seria a manifestação de um poder tributário, concebendo-se a tributação como o exercício de uma atividade no desempenho da função social do Estado. Tal mudança de mentalidade implicaria, segundo o autor, em “deslocar a sociedade civil de mera destinatária e submetida ao poder formal, para assumir o papel de protagonista positiva do direcionamento a imprimir a esta função” (GRECO, 2013: 284).

Passa-se, portanto, a uma perspectiva de tributação como meio para realização de direitos fundamentais e, paralelamente, como um dever fundamental em si mesma, pensada a partir da inclusão do outro por meio do comportamento ético e do princípio da solidariedade (PEDRA, 2014: 14).

Mesmo como dever fundamental, no entanto, ainda há que se reconhecer que os tributos limitam o direito de propriedade. Com efeito, Julio Levene (2000: 21-22) descreve o pagamento de tributos como um sacrifício legítimo do direito de propriedade, em prol do bem comum da sociedade. O autor, no entanto, faz a ressalva de que, quando excede aos limites do bem comum, a tributação passa a ser um *sacrifício injusto*.

Isso porque a tributação, sob o pretexto de atender ao interesse público, não pode se converter em forma de destruição da propriedade, em especial quando este é entendido também como direito fundamental (GOLDSCHMIDT, 2003: 44).

No mesmo diapasão, Paulo Caliendo (2013: 233) aponta que “todo sacrifício decorre de uma norma expressa do ordenamento, sob pena de se traduzir em arbítrio, abuso ou confisco”. Segundo Fabio Brun Goldschmidt (2003: 46), confiscar (do latim *confiscare*) “é o ato de apreender a propriedade em prol do Fisco, sem que seja oferecida ao prejudicado qualquer compensação em troca”. Conforme Regina Helena Costa (2003: 79), o confisco, de forma simples, “é a absorção total ou substancial da propriedade privada, pelo Poder público, sem a correspondente indenização”.

Estevão Horvath (2002: 46), por sua vez, aponta que o ato de confiscar tem, geralmente, o significado de ataque à propriedade privada, pelo Estado, sem compensação ao proprietário. O confisco, portanto, é uma violação do direito de

propriedade, na qual se retira, sem justa causa e prévia indenização, a propriedade de bens materiais e imateriais, “não podendo a imposição tributária servir de disfarce para não o configurar” (MARTINS, 2000: 50).

De fato, o art. 3º, CTN, dispõe que nenhum tributo pode constituir sanção de ato ilícito, assim, a tributação nunca poderia ser utilizada para confiscar. O art. 150, IV, CF/88, por sua vez, dispõe que “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios utilizar tributo com efeito de confisco”.

Nesse sentido, Hugo de Brito Machado (1999: 37), ao versar sobre o efeito confiscatório do qual trata o art. 150, IV, CF/88, aponta que esse dispositivo constitucional “no mínimo, deu ao Judiciário mais um instrumento de controle da voracidade fiscal do Governo, cuja utilidade certamente fica a depender da provocação dos interessados e da independência e coragem dos magistrados”.

De fato, hodiernamente, o cânone do *in dubio contra sacrificium* já começa a encontrar aplicação prática – ainda que em caráter embrionário – em julgados com plano de fundo tributário.

No caso do Mandado de Segurança Cível (MSC) nº 0000194-15.2018.5.12.0000, bem como do MSC nº 0000019-21.2018.5.12.0000, por exemplo, o Tribunal Regional do Trabalho da 12ª Região (TRT-12) deferiu liminares para suspender os efeitos das respectivas decisões provisórias de primeira instância que, declarando a inconstitucionalidade da Lei nº 13.467/2017 (Reforma Trabalhista), determinaram às empresas impetrantes que providenciassem o recolhimento da contribuição sindical em favor das entidades sindicais autoras. Veja-se:

[...] Mesmo que se queira negar a supressão do caráter tributário da contribuição, inconstitucionalidade inexistente, haja vista que o art. 146, III, “a”, reserva à lei complementar o estabelecimento de normas gerais em matéria de legislação tributária, hipótese que em nada se confunde com as regras trabalhistas modificadas pela Lei nº 13.467/2017. Além disso, o art. 149 regula a instituição de contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, hipótese diversa da verificada na denominada Reforma Trabalhista, já que não houve a instituição de tributo, mas, sim, a supressão de sua compulsoriedade. Por fim, vigora na sistemática do Direito Tributário o cânone interpretativo segundo o qual, havendo dúvida, não devem ser criados sacrifícios injustificados e desnecessários ao patrimônio do contribuinte (*in dubio contra sacrificium*).

Nesta toada, DEFIRO A LIMINAR requerida para o fim de, até ulterior determinação, suspender os efeitos da decisão provisória tomada nos autos

da RT 0000134-36.2018.5.12.0002. (MSC nº 0000194-15.2018.5.12.0000, Rel. Des. Ligia Maria Teixeira Gouvêa, Seção Especializada 2, TRT-12, j. 27 mar. 2018)

Isso porque os direitos fundamentais são de pronta aplicação, nos termos do art. 5º, §1º, CF/88, de modo que não podem ser objetos de restrições que visem sacrifícios injustificados e desnecessários ao contribuinte.

Assim, entende-se que a atividade do intérprete deve ser individualizada e direcionada a cada caso concreto e que este intérprete deve ser corajoso o suficiente para não tolerar interferências com efeito de confisco sobre o patrimônio e o direito de propriedade do contribuinte, considerando, paralelamente, princípios como os da igualdade, da capacidade contributiva, da função social da propriedade e da dignidade da pessoa humana. Quando tal intérprete é o Judiciário e este, após devida provocação, verifique a ocorrência de sacrifício que adentre “as raias do confisco”, deverá declarar inconstitucional a lei que o impôs (CARRAZZA, 2012: 117).

Por fim, especialmente em matéria de interpretação da norma tributária, conclui-se que se impõe o afastamento de toda e qualquer disposição que coloque em risco a máxima eficácia dos direitos fundamentais do contribuinte, submetendo-o a sacrifício injusto, em harmonia com o cânone interpretativo do *in dubio contra sacrificium*.

4 CONCLUSÃO

O presente trabalho buscou concretizar uma análise histórica a respeito da evolução dos dois principais cânones interpretativos do Direito Tributário, o *in dubio contra fiscum* e o *in dubio pro fiscum*, partindo-se do Estado patrimonial da Antiguidade Clássica, passando pela Idade Média e pela Era Moderna, e chegando até o Estado fiscal do Período contemporâneo, primeiro em sua fase minimalista e, depois, em sua fase social.

Observou-se que estes cânones, ao longo da história, nada mais eram do que orientações preliminares (o que, inclusive, ainda são), pelas quais o intérprete pode se pautar, para melhor compreender e externar o sentido da norma tributária, durante sua atividade interpretativa.

Desenvolveu-se raciocínio no sentido de que, a partir do marco jurisprudencial representado pela ADI nº 939/DF, está em progresso uma lenta, mas contínua, mudança de orientação da doutrina tributarista brasileira, preterindo a utilização da nomenclatura *limitações constitucionais ao poder de tributar* e passando-se a preferir o termo *direitos fundamentais dos contribuintes*.

Em seguida, defende-se que o surgimento de um novo cânone, o *in dubio contra sacrificium*, que pode representar uma evolução natural orientador da interpretação da norma tributária, a partir do triunfo doutrinário e jurisprudencial do *in dubio contra fiscum*, também denominado *in dubio pro contribuinte*.

De acordo com o *in dubio contra sacrificium*, a atribuição de sacrifício aos contribuintes deve ser realizada nos limites expressos do ordenamento jurídico e somente em situações excepcionais significativamente claras (CALIENDO, 2013: 235). Diante disso, conclui-se que o afastamento de toda e qualquer disposição que coloque em risco a máxima eficácia dos direitos fundamentais do contribuinte (Estatuto do Contribuinte), submetendo-os a sacrifício injusto e efeito confiscatório, é medida que se impõe.

5 REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto Bérghmann. **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>. Acesso em: 11 mar. 2021.

ÁVILA, Humberto Bérghmann. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004.

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

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Atualizada por Mizabel Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Atualizada por Mizabel Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

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

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

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

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade. **ADI nº 939/DF**, Rel. Min. Sydney Sanches, Tribunal Pleno, STF. Brasília, j. 15 dez. 1993, DJ 18 mar. 1994, p. 05165. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266590>>. Acesso em: 15 mar. 2020.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade. **ADI nº 4.628/DF**, Rel. Min. Luiz Fux, Tribunal Pleno, STF. Brasília, j. 17 set. 2014, DJe 24 nov. 2014. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7310046>>. Acesso em: 29 mai. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental em Recurso Especial. **AgRg no REsp nº 1.220.414/SC**, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, STJ, j. 19 mai. 2011, DJe 25 mai. 2011. Disponível em <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=15263342&num_registro=201002045840&data=20110525&tipo=91&formato=PDF>. Acesso em 25 mai. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial. **REsp nº 1.574.489/SP**, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, STJ. Brasília, j. 21 set. 2017, DJe 03 out. 2017. Disponível em <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=75995810&num_registro=201403299943&data=20171003&tipo=51&formato=PDF>. Acesso em 25 mai. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial. **REsp nº 541.239/DF**, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Seção, STJ. Brasília, j. 09 nov. 2005, DJ 05 jun. 2006, p. 235. Disponível em <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=1462000&num_registro=200300624034&data=20060605&tipo=91&formato=PDF>. Acesso em 25 mai. 2020.

BRASIL. Tribunal Regional do Trabalho da 12ª Região. Mandado de Segurança Cível. **MSC nº 0000194-15.2018.5.12.0000**, Rel. Des. Ligia Maria Teixeira Gouvêa, Seção Especializada 2, TRT-12. Florianópolis, j. 27 mar. 2018. Disponível em

<<https://www.jusbrasil.com.br/diarios/183895028/trt-12-judiciario-27-03-2018-pg-255?ref=serp>>. Acesso em 25 mai. 2020.

BRASIL. Tribunal Regional do Trabalho da 12ª Região. Mandado de Segurança Cível. **MSC nº 0000019-21.2018.5.12.0000**, Rel. Des. Ligia Maria Teixeira Gouvêa, Seção Especializada 2, TRT-12. Florianópolis, j. 07 mar. 2018. Disponível em <<https://www.jusbrasil.com.br/diarios/documentos/553785887/andamento-do-processo-n-0000019-2120185120000-ms-08-03-2018-do-trt-12>>. Acesso em 25 mai. 2020.

BUJANDA, Fernando Sainz de. **Sistema de Derecho Financiero**. Tomo I – Introducción – Volumen Segundo: Análisis Estructural del Derecho Financiero. Ramos del Derecho público con sectores proyectados sobre la materia financiera. Madrid: Facultad de Derecho de La Universidad Complutense, 1985.

BUJANDA, Fernando Sainz de. **Hacienda Y Derecho**. I. Madrid: Instituto de Estudios Políticos. Madrid, 1975.

CALIENDO, Paulo. Interpretação tributária: *in dubio contra sacrificium*. **Nomos: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC**. Fortaleza: v. 33.1, p. 205-238, jan./jun. 2013.

CALIENDO, Paulo. Direitos fundamentais do contribuinte e interpretação tributária: Conceito e aplicação do princípio *in dubio contra sacrificium*. **Scientia Iuris**. Londrina: v.18, n.1, p.181-216, jul. 2014.

CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7ª ed. Coimbra: Edições Almedina, 2003.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Ed. Malheiros, 28ª ed., mar. 2012.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 21ª edição, São Paulo: Malheiros, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Estatuto do Contribuinte, direitos, garantias individuais em matéria tributária e limitações constitucionais nas relações entre fisco e contribuinte**. Revista de Direito Tributário (7/8):138, 1979.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 3ª ed., jan. 2003.

DERZI, Misabel. **Nota**. In: BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

DINIZ, Souza. **Códigos Tributários. Alemão, Mexicano, Brasileiro.** Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1965.

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

GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. **O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário.** São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2003.

GRECO, Marco Aurélio. Do poder à função tributária. In: ALLEMAND, Luiz Cláudio Silva. **Direito Tributário: questões atuais.** Brasília: Conselho Federal da OAB, Comissão Especial de Direito Tributário, 2ª tiragem, p. 277-284, 2013.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **O custo dos direitos: porque a liberdade depende dos impostos.** Nova York, Estados Unidos: W. W. Norton & Company, 2019. Traduzido por CIPOLLA, Marcelo Brandão. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2019.

HORVATH, Estevão. **O princípio do não-confisco no Direito Tributário.** São Paulo: Dialética, 2002.

KRUSE, Heinrich Wilhelm. **Steuerrecht.** I. Allgemeiner Teil. 3. Auflage. München: Verlag CH Beck, 1973.

LEVENE, Julio. El pago de tributos configura um sacrificio injusto al derecho de propiedad cuando excede los límites del bien comum. **Revista Tributária e de Finanças Públicas (RTrib).** CARVALHO FILHO, Carlos Henrique de (dir.). Academia Brasileira de Direito Tributário, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais (Thomson Reuters), ano 8, n. 30, p. 21-50, jan./fev. 2000.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** São Paulo: Malheiros Editores, 15ª ed. revista e atualizada, mai. 1999.

MACHADO Hugo de Brito, **Os princípios constitucionais na Constituição de 1988.** São Paulo: RT, 1989.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** 27º Ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

MARTÍNEZ, Pedro Soares. **Manual de Direito Fiscal.** Coimbra: Almedina, 1983.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Direitos Fundamentais do Contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Direitos Fundamentais do Contribuinte.** São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, Centro de Extensão Universitária, Série Pesquisas Tributárias, n. 6, p. 45-81, 2000.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Sistema Tributário na Constituição de 1988**. 2 Ed. São Paulo: Saraiva, 1990.

MEIRA, Liziane Angelotti; CORREIA NETO, Celso de Barros. Notas de uma pesquisa. In: BRANCO, Paulo Gonet; MEIRA, Liziane Angelotti; CORREIA NETO, Celso de Barros (coords.). **Tributação e Direitos Fundamentais conforme a jurisprudência do STF e do STJ**. São Paulo: Saraiva, Série IDP, 2012.

MEIRA, Sílvio Augusto de Bastos. **Direito Tributário Romano**. Belém: Editora da Universidade Federal do Pará (ed.ufpa), 2ª ed, 2013.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 10ª ed. revista e atualizada, Série IDP, 2015.

NAVARRO COÊLHO, Sacha Calmon. **Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1991.

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

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

PEDRA, Adriano Sant'Ana, Los deberes de las personas y la realización de los derechos fundamentales. **Estudios Constitucionales**. Talca, Maule, Chile: Universidad de Talca, año 12, n. 2, 2014, p. 14. Disponível em: <<https://scielo.conicyt.cl/pdf/estconst/v12n2/art02.pdf>>. Acesso em: 18 mar. 2020.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo, Saraiva, 1ª ed., 2011.

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.

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

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 9ª ed. atualizada, 2002.

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

TORRES, Ricardo Lobo. **Sistemas Constitucionais Tributários**. Tratado de Direito Tributário Brasileiro. V. II. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

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

VANONI, Ezio. **Natureza e interpretação das leis tributárias**. Traduzido por: SOUSA, Rubens Gomes de. 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.