

BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE O DIREITO E O TRIBUTO

Por *Kristian Rodrigo Pscheidt*¹

RESUMO: O Direito Tributário está consolidado em território nacional sob forte fundamento de segurança jurídica, que eleva a legalidade a um ponto extremo. A lei escrita, portanto, aparentemente seria a única norma válida no sistema brasileiro. Um sistema harmônico e racional de normas constitucionais tributárias integra o chamado Sistema Constitucional Tributário, o qual é um subsistema que congrega proposições normativas com amplitude global. A Constituição Federal Brasileira, em matéria tributária, é rígida e analítica, disciplinando-a em dezessete artigos. Entre outras limitações constitucionais ao poder de tributar o Sistema Constitucional Tributário contempla o princípio da estrita legalidade tributária o qual impõe que o tributo seja criado por lei em sentido orgânico-formal. É o que Alberto Xavier denominou de reserva absoluta da lei formal e Roque Carrazza de lei em sentido orgânico-formal.

PALAVRAS-CHAVE: 1. Tributação. 2. Legalidade. 3. Teoria Geral. 4. Evolução histórica

CONSIDERAÇÕES SOBRE O DIREITO

Compreender o Direito é tarefa árdua, que consumiu os estudos de toda uma vida de inúmeros juristas renomados. Não é pretensão deste trabalho inovar ou remodelar essa discussão. Porém, é certo que o Direito é dinâmico, porquanto está estruturado sobre uma realidade social e cultural em constante movimento. Trata-se de uma noção que se irradia sobre um fato social, que nunca é estanque e está em constante movimento.

“A palavra Direito tem diferentes acepções, o que pode parecer estranho, mas já advertimos que é impossível nas ciências humanas ter-se

¹ Professor de Direito, Pós-Doutor em Direito do Estado pela UFPR (2022), Doutor e Mestre em Direito Político e Econômico pela Universidade Presbiteriana Mackenzie (2018), pós-graduado em Gestão e Legislação Tributária pela Uninter (2018), possui L.L.M em Direito de Negócios pela FMU (2014), é especialista em Direito Tributário pelo Centro Universitário Curitiba (2010), possui graduação em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná (2008), graduação em Jornalismo pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná (2004) e graduação técnica em Gestão Financeira pela Universidade Luterana do Brasil (2016). Membro do Instituto Brasileiro de Estudos de Direito Administrativo, Financeiro e Tributário (IBEDAFT), advogado e consultor.

sempre uma só palavra para indicar determinada ideia e apenas ela”². Não por menos que teorias majoritárias, em poucas décadas, foram destituídas, alteradas ou emolduradas. Significa dizer as definições se alteram e tornam-se um novo direito “à medida que são acolhidas no sistema das fontes, através de procedimentos estabelecidos e objetivamente verificáveis, e não por sua maior ou menor conformidade a certos ideias de justiça do que a outros”³.

Pode-se citar como exemplo as críticas apontadas ao positivismo normativo, verificadas após a Segunda Guerra Mundial, cujo sistema de ideias reinava de maneira majoritária na época. O juspositivismo, em termos quantitativos, foi (e ainda é) aquele que mais alcança a prática do jurista e do teórico do direito contemporâneos. Um grande leque de profissionais do direito, pela limitação teórica, pela prática e pelas estruturas institucionais, “exerce um ofício cujo pensamento é adstrito às normas jurídicas do Estado”⁴.

Essas críticas, como pontou Norberto Bobbio, relacionam-se à própria dinâmica social que envolve o Direito. Um contexto extremado pela Guerra Mundial fez despertar o questionamento acerca da força e existência do direito natural, antes adormecido. “Seguia-se que, para uma lei positivista ser obrigatória, não bastava que fosse válida formalmente, mas era necessário que fosse também materialmente válida”⁵.

Contra o positivismo, no seu aspecto de teoria formal das fontes do direito, considerou-se restrita demais a noção tradicional de direito positivo, de tal modo que não abrangeria todo o direito vigente. O Direito, na sua amplitude, deveria ir além do direito introduzido por fontes normais, passando a considerar todo um complexo de normas jurídica, inclusive o chamado direito ‘espontâneo’, derivado diretamente do comportamento efetivo dos sujeitos da comunidade internacional⁶.

Esse positivismo pode ser caracterizado pela distinção entre o direito real e o direito ideal (entre o direito como fato e direito como valor, entre o direito

² REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. 22ª ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 57.

³ BOBBIO, Norberto. **Jusnaturalismo e positivismo jurídico**. São Paulo: Editora UNESP, 2016, p. 152

⁴ MASCARO, Alisson Leandro. **Filosofia do Direito**. 8ª d. São Paulo: Atlas, 2020, p. 275

⁵ “Como primeiro remédio para a proclamada crise do direito, foi invocada, sobretudo por parte dos juristas católicos, a volta do direito natural. O positivismo jurídico foi acusado de não ter reconhecido outro senão aquele imposto pelo Estado e, portanto, de não conhecer outro critério para distinguir o direito válido do inválido a não ser pelo meramente formal do pertencimento a um sistema dinâmico (no sentido kelseniano)”. (BOBBIO, Norberto. Op. cit., 2016, p. 38)

⁶ BOBBIO, Norberto. Op. cit., 2016, p. 44

como é o direito como deve ser), sendo que o direito do qual deve ocupar-se o jurista é o primeiro, e não o segundo⁷. O Direito seria uma “estrutura de um sistema social que se baseia na generalização congruente de expectativas normativas de comportamento”⁸.

O positivismo preocupa-se com o sistema normativo, já que o sistema jurídico é muito amplo, pois compreende todas as proposições prescritivas de natureza não normativa. Avançou-se sobre o estudo do Direito enquanto conjunto harmônico das normas existentes. Passou-se a conceber a natureza do Direito como eminentemente instrumental, cujo traço característico desse instrumento reside na coatividade⁹.

O Direito é tratado como um ordenamento normativo coativo, cuja validade baseia-se numa norma fundamental pressuposta¹⁰. O pressuposto de validade da norma jurídica, apta a limitar e a estruturar o poder, passou a ser válida somente por pressuposição lógico-formal. Nessa lógica, “talvez o marco mais importante da história do moderno pensamento jurídico da humanidade seja a Teoria Pura do Direito, de Hans Kelsen”¹¹. Quando Hans Kelsen, na segunda década do século XX, lançou a obra “Teoria Pura do Direito”, a Ciência Jurídica era uma espécie de cidadela cercada por todos os lados, por psicólogos, economistas, políticos e sociólogos. Assim, teve o mérito de “retomar o fio de desenvolvimento clássico da Ciência Jurídica posta pela Escola da Exegese e pela Escola Analítica inglesa”¹².

O pensamento de Kelsen “representa o máximo engenho e o auge da construção do modelo juspositivista que, lastreado na operacionalização das normas estatais, fez da prática jurídica uma técnica que se reputou universal”¹³. O Direito teria sua expressão maior na norma fundamental, formalizada imediatamente na Constituição “produzida através do costume ou da elaboração

⁷ Idem. Ibidem, p. 132

⁸ LUHMANN, Nicklas. **Sociologia do direito II**. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1985, p. 105

⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da Norma Tributária**. 5ª ed. São Paulo: Quartien Latin, 2009, p. 190.

¹⁰ ALEXY, Robert. **Conceito e validade do direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2020, p. 22

¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., 2009, p. 41.

¹² REALE, Miguel. **Filosofia do Direito**. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 441

¹³ MASCARO, Alisson Leandro. Op. cit., 2020, p. 296

de um estatuto, eficaz em termos globais amparada a uma ordem coercitiva criada de acordo com essa própria Constituição”¹⁴.

O ponto de vista escolhido neste curso para o estudo do direito é o ponto de vista normativo. Com isso, entendo que o melhor modo para aproximar-se da experiência jurídica e apreender seus traços característicos é considerar o direito como um conjunto de normas, ou regras de conduta. Começamos então por uma afirmação geral, do gênero: a experiência jurídica é uma experiência normativa¹⁵.

Pensar e estudar o Direito caminhou, naquele momento histórico, para a verificação do texto escrito, da norma positivada, da lógica da legislação posta, em descompasso muitas vezes da própria realidade que o cerca. De fato, essa doutrina reconhece que as normas jurídicas não passam de uma parte da experiência jurídica, e que além das normas jurídicas existem “os preceitos religiosos, regras morais, sociais, costumeiras, regras daquela ética menor que é a etiqueta, regras de boa educação, etc”¹⁶. Mas o ponto de partida do jurista deve sempre abster-se destas influências além do texto normativo.

É o que preceituou Hans Kelsen, ao explicar sua “pura teoria do Direito”, afirmando que significa garantir um conhecimento apenas dirigido ao Direito e “excluir deste conhecimento tudo quanto não pertença ao seu objeto; tudo quanto não se possa, rigorosamente, determinar como Direito. Quer isto dizer que ela pretende libertar a ciência jurídica de todos os elementos que lhe são estranhos”¹⁷.

Por isso, quando o positivista defende que o objeto da ciência jurídica é o direito como é, e não como deveria ser, não quer dizer que o direito como é não seja constituído também por uma série de avaliações sobre situações de fato. Porém, essas observações externas são superadas quando o legislador estabelece as regras; após isso, não cabe ao juiz ou ao jurista regressar na análise de tais pressupostos.

Todavia, como pondera Norberto Bobbio, essa abstração dos elementos sociais é ilusória. O jurista, ao aplicar a norma, também irá fazer um julgamento subjetivo, no momento que toma uma determinada posição, mesmo que não se

¹⁴ KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Trad. João Baptista Machado Lisboa. Lisboa: Armênio Amado, 1984, p. 141.

¹⁵ BOBBIO, Norberto. **Teoria da Norma Jurídica**. 2ª ed. São Paulo: Edipro, 2019, p. 25.

¹⁶ Idem. *Ibidem*, p. 27.

¹⁷ KELSEN, Hans. *Op. cit.*, 1984, p. 01

dê conta disso, e acredita que é objetivo. “A pretensão de ser eticamente neutro é infundada. A tarefa do jurista não é apenas descrever o que é o direito em uma determinada sociedade, mas também interpretar o direito vigente por sua aplicação nos tribunais”¹⁸.

Os fundamentos, as razões e finalidades que justificam esta ou aquela orientação em lei não seriam, em si, preocupação do jurista senão enquanto traduzidos em normas¹⁹. Argumentos políticos, sociológicos, éticos, econômicos, etc., serviriam apenas para a convicção do legislador; porém, uma vez posta, a norma deve ser obedecida, concordando-se ou não, sob pena de sofrer uma sanção. Reduz-se o direito à norma, passando a tratá-la de modo autônomo, fragmentado, aprofundando um conhecimento específico recortado do todo da realidade social. Pode-se dizer, então, de uma filosofia juspositivista analítica reducionista²⁰.

Esse juspositivismo estrito, embora tendo em Kelsen seu símbolo e auge, não se refere apenas a ele. Uma série de pensadores do direito pode ser classificada segundo tal perspectiva. Alf Ross, Herbert Hart e Norberto Bobbio “são alguns dos mais exemplares juspositivistas estritos do século XX que criticam, secundam ou dialogam com Kelsen”²¹. No Brasil, caminham nesta trilha doutrinadores como Alfredo Augusto Becker, Lourival Vilanova, Geraldo Ataliba, Paulo de Barros Carvalho, Amílcar de Araújo Falcão, entre tantos outros que se aprofundaram no estudo do Direito Tributário.

Destaca-se aqui, por oportuno, o raciocínio juspositivista de Herbert Lionel Adolphus Hart, para quem as normas de um tipo, que pode ser considerado o tipo básico ou *primário*, exigem que os seres humanos pratiquem ou se abstenham de praticar certos atos, quer queiram, quer não. As normas do outro tipo são, num certo sentido, parasitárias ou *secundárias* em relação às primeiras, pois estipulam que os seres humanos podem, ao fazer ou dizer certas coisas, introduzir novas normas do tipo principal, extinguir ou modificar normas antigas ou determinar de várias formas a sua incidência, ou ainda controlar sua aplicação²². *Primárias* seriam as normas que prescrevessem aos indivíduos,

¹⁸ BOBBIO, Norberto. Op. cit., 2016, p. 152

¹⁹ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 28

²⁰ MASCARO, Alisson Leandro. Op. cit., 2020, p. 275

²¹ Idem. Ibidem, p. 196

²² HART, Herbert Lionel Adolphus. **O conceito de direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2020, p. 105.

dentro de certos pressupostos, a prática ou abstenção de determinados atos; já as *secundárias* seriam as normas que se ocupassem das outras regras, isto é, das primárias²³.

As normas do primeiro tipo [primário] dizem respeito a atos que envolvem movimento físico ou mudanças físicas; as do segundo [secundário] dispõem sobre operações que conduzem não apenas a movimentos ou mudanças físicas, mas também à criação ou modificação de deveres e obrigações²⁴. Surgem as regras secundárias de reconhecimento, modificação e julgamento²⁵.

Ressalvadas as críticas de que não é somente a norma escrita que deve ser considerada, o mérito desta teoria é indicar a norma de reconhecimento, isto é, aquela que legitima e dá validade às demais. Para o autor, “não é explicitamente declarada, mas sua existência fica demonstrada pela forma como se identificam normas específicas, seja pelos tribunais ou outras autoridades, seja por indivíduos particulares ou seus advogados ou assessores jurídicos”²⁶.

Essa norma de reconhecimento é a que estabelece os critérios para avaliar a validade de outras normas do sistema, ou seja, “dizer que determinada norma é válida equivale a reconhecer que esta satisfaz a todos os critérios propostos pela norma de reconhecimento e é, portanto, uma norma do sistema”²⁷.

Exigem, portanto, duas condições mínimas, necessárias e suficiente, para a existência de um sistema jurídico. Por um lado, as normas de comportamento válidas de acordo com os critérios últimos de validade do sistema devem ser geralmente obedecidas; por outro lado, as normas de reconhecimento que especificam os critérios de validade jurídica e as normas de modificação e julgamento devem ser efetivamente aceitas como padrões públicos comuns de comportamento oficial por parte das autoridades do sistema.²⁸

Herbert Hart, que realiza uma crítica e evolui o pensamento de John Austin, constrói um raciocínio peculiar ao contexto normativo que vivencia: o

²³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria Geral do Tributo, da interpretação e da exoneração tributária**. 4ª ed. Belo Horizonte, Fórum, 2018, p. 62

²⁴ HART, Herbert Lionel Adolphus. Op. cit., 2020, p. 105.

²⁵ “a) *Regras de reconhecimento*, contendo critérios de identificação para o reconhecimento das normas que fazem parte do sistema jurídico; b) *regras de transformação*, conferindo poderes aos particulares e às autoridades para, sob certas condições, praticarem atos gerados de direito e deveres; b) *regras de adjudicação*, outorgando aos juízes competência para dizer o direito (se em uma dada ocasião, houve ou não infringência de uma norma jurídica)”. COELHO, Sacha Calmon Navarro. Op. cit., 2018, p. 62

²⁶ HART, Herbert Lionel Adolphus. Op. cit., 2020, p. 131.

²⁷ Idem. Ibidem, p. 132.

²⁸ Idem. Ibidem, p. 150.

common law. Pautado pela experiência jurisprudencial, consegue desenvolver um modelo normativo que extrapola o simples texto escrito da lei, passando a albergar preceitos que detêm origem em outras fontes do Direito, com destaque para o costume. Desenvolve com precisão o ideal de norma não escrita o que, de maneira alguma, o descredencia como um positivista.

Abrem-se as portas para uma constatação oriunda além do texto positivado, “que é o fato que ninguém mais acredita que a interpretação, também aquela chamada de mecânica, seja uma operação meramente lógica”²⁹. Nem é demais notar, desde logo, que o seu apego a construções lógico-formais corresponde a “um relativismo filosófico fundamental, a certa incompreensão dos valores da existência concreta, apresentando a sua teoria, rigorosamente travada, um caráter de abstração ou de a-historicidade”³⁰.

Avançando-se além de Hart, surgem várias outras classificações e divisões, sendo certo que esboçar a diversidade de doutrinas existentes não é o escopo deste trabalho. Sabe-se que são variados os pensamentos que se vinculam, de algum modo ou de outro, ao juspositivismo, sendo possível identificar ao menos três grandes correntes a partir da relevância que se dá à técnica normativa estatal, se parcial ou total³¹. A esse respeito, recomenda-se a leitura de doutrina específica³².

²⁹ BOBBIO, Norberto. Op. cit., 2016, p. 152

³⁰ REALE, Miguel. Op. Cit., 2010, p. 442

³¹ Desde o século XIX – e, de algum modo, passando por todo o século XX e vivo até hoje –, a primeira grande afirmação do direito positivo estatal se dá a partir de referenciais ainda extranormativos, na medida em que a esterilidade de uma mera analítica normativa estatal é chocante ao espírito jurídico que ainda há pouco, no século XVIII, era jusnaturalista. Tal visão que já é juspositivista mas o funda em razões extraestatais pode ser chamada de juspositivismo eclético, justamente por mesclar o campo da normatividade estatal a valorações sociais. O caminho filosófico que situa o direito numa técnica normativa estatal mitigada está presente nas variadas manifestações de ecletismo jurídico, como o culturalismo jurídico, do qual Miguel Reale é certamente o seu maior expoente, e que foram típicas de um modo de pensar que chega até os meados do século XX. No entanto, já no século XX, no florescimento do uso somente técnico-normativo do direito, verifica-se o apogeu do juspositivismo estrito ou pleno. O caminho estritamente técnico, do juspositivismo pleno, tem por maior pensador – e símbolo – Hans Kelsen. O lastro de tal visão juspositivista é uma espécie de filosofia analítica. A virada linguística da filosofia se encarregou de fazer tal pensamento se encontrar com o campo da comunicação e da analítica, para dar melhores volteios dentro de si mesmo. Na parte final do século XX, o desgaste do juspositivismo estrito enseja uma espécie nova de ecletismo juspositivista, mas agora haurida de uma visão ética liberal. Não se trata do resgate do velho ecletismo como explicação da origem do direito, mas sim como meta. Por isso, o próprio direito positivo, a depender de suas instituições e de suas diretrizes, passa a ser considerado como valioso a determinados valores éticos e sociais. Tal visão tem dominado as especulações desse tipo de filosofia do direito que é juspositivista mas que avança para além da mera normatividade, em favor do uso ético do direito positivo. Ronald Dworkin, John Rawls, Robert Alexy e Jürgen Habermas são os filósofos do direito mais conhecidos dessa nova fase, que tem penetrado com alguma força no início do século XXI (MASCARO, Alisson Leandro. Op. cit., 2020, p. 282)

³² São recomendações deste Autor: ALEXY, Robert. **Conceito e validade do direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2020; MASCARO, Alisson Leandro. **Filosofia do Direito**. 8ª d. São Paulo: Atlas, 2020; BOBBIO, Norberto. **Jusnaturalismo e positivismo jurídico**. São Paulo: Editora UNESP, 2016.

De outro vértice, não se pretende também alçar o jusnaturalismo como o elemento único³³. “O jusnaturalismo moderno foi elaborado durante os séculos XVII e XVIII, buscando responder ao deslocamento do objeto de pensamento, da natureza para o homem, que caracteriza a modernidade”³⁴; o qual consiste na corrente que admite a distinção entre o direito natural e o direito positivo e sustenta a supremacia do primeiro sobre o segundo. Por positivismo jurídico, ao seu turno, trata-se da corrente que não admite a distinção entre o direito natural e o direito positivo e afirma que não existe outro além do positivo³⁵. Observe-se assim que há uma assimetria das definições de positivismo e jusnaturalismo.

Enquanto o jusnaturalismo afirma a superioridade do direito natural sobre o positivo, o positivismo jurídico não afirma a superioridade do direito positivo sobre o natural, mas a exclusividade do direito positivo. Por outro lado, enquanto o positivismo jurídico afirma a exclusividade do primeiro, o jusnaturalismo declara que não existe apenas o direito natural, mas que existe também o positivo, embora em posição de inferioridade em relação àquele³⁶.

Perguntar, portanto, qual o conceito de direito é correto ou adequado mostra-se tarefa que não trará resposta conclusiva. Depende. Assim, sem uma resposta única, a doutrina avança na fixação de elementos a serem observados, na tentativa de destacar o pensamento preponderante. “Quem pretende responder a essa pergunta [o que é o Direito] deve relacionar três elementos: o da *legalidade* conforme o ordenamento, o da *eficácia social* e o da *correção material*. Conforme o peso entre esses três elementos é repartido, surgem conceitos de direito completamente diferentes”³⁷.

Não se negligencia, por certo, outras doutrinas que trouxeram fatores adicionais para a composição do direito, a exemplo da *Teoria Institucionalista*, que indica que o Direito é composto da *sociedade*, como base de fato sobre a qual direito ganha existência; a *ordem*, como fim a que tende o direito; e a *organização*, como meio para realizar a ordem. Existiria direito quando há uma

³³ Neste sentido, Bobbio afirma que a maior parte das correntes políticas oitocentistas, mesmo as adversas ou indiferentes ao jusnaturalismo, exprimiram a exigência de que o poder estatal tenha limites, embora valendo-se de argumentos diferentes daqueles próprios da tradição jusnaturalista (BOBBIO, Norberto. Op. cit., 2016, p. 231).

³⁴ LAFER, Celso. **A reconstrução dos direitos humanos: um diálogo com o pensamento de Hannah Arendt**. São Paulo, Companhia das Letras, 1988, p. 37.

³⁵ BOBBIO, Norberto. Op. cit., 2016, p. 156

³⁶ Idem. Ibidem, p. 156

³⁷ ALEXY, Robert. Op. cit., 2020, p. 15.

organização de uma sociedade ordenada ou, em outras expressões análogas, uma sociedade ordenada por meio de uma organização³⁸.

Outro exemplo surge na *Escola Histórica do Direito*, que sobreleva, por sua vez, o espírito do povo; alçando o direito consuetudinário como fonte primária do direito, eis que surge imediatamente da sociedade e é expressão genuína do sentimento jurídico popular em confronto com o direito imposto pela vontade do grupo dominante³⁹. “Savigny passou a considerar como fonte originária do Direito não a lei, mas a comum convicção jurídica do povo, o “espírito do povo” – o que aconteceu, pela primeira vez, no seu escrito *Von Beruf unserer Zeit*”⁴⁰. A única forma em que uma tal convicção logra constituir-se não é, manifestamente, a de uma dedução lógica, mas a de um sentimento e intuição imediatos.

De acordo com essas variantes, conforme a preferência doutrinária, pode-se estabelecer um roteiro multifacetado de conceitos. Novamente não se permite conceituar com pretensões definitivas, mas esses elementos podem auxiliar na classificação de um determinado ordenamento de acordo com as pretensões sociais estabelecidas, em regra, pelo poder constituinte originário. Nessa multiplicidade de noções é que se insere o Direito Tributário Brasileiro. Aqui, portanto, o primeiro desafio é identificar como está situada a norma tributária no contexto do Direito.

O DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

O sistema tributário nacional é estritamente positivista, eminentemente constitucional e está estruturado de acordo com a “base econômica da incidência, independentemente de considerações sobre a pessoa jurídica titular da competência impositiva”⁴¹. A Carta Fundamental traçou o campo e os limites

³⁸ ROMANO, Santi. **O Ordenamento jurídico**. São Paulo: Boiteux, 2008;

³⁹ BOBBIO, Norberto. Op. cit., 2019, p. 63.

⁴⁰ LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. Lisboa, Calouste Gulbenkian, 1997, p. 13.

⁴¹ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário: constituição financeira, sistema tributário e Estado fiscal**. v. I. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 357. Vide também: VALLE, Maurício Dalri Timm do. Considerações sobre as características da competência tributária no Brasil. In: **Constituição, Economia e Desenvolvimento**. Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional. Curitiba, 2012a, v. 4, n. 6, jan.-jun. p. 08.

da tributação, erigindo um feixe de princípios constitucionais com o fim de proteger os cidadãos de abusos do Estado na instituição e exigência de tributo.

“A ação de tributar implica aquela tensão entre a competência do Estado e dois direitos humanos fundamentais: a liberdade e a propriedade”⁴², justificando assim um rígido sistema de controle. “A ação de tributar excepciona o princípio constitucional que protege a propriedade privada”⁴³, o que explica a construção de um sistema rígido e restrito, preponderantemente escrito.

O sistema constitucional tributário brasileiro é o mais rígido de quantos se conhece, além de complexo e extenso. Em matéria tributária tudo foi feito pelo constituinte, que afeiçoou integralmente o sistema, entregando-o pronto e acabado ao legislador ordinário, a quem cabe somente obedecê-lo, em nada podendo contribuir para plasmá-lo.⁴⁴

“A Constituição da República é extremamente analítica, relacionando às hipóteses em que as pessoas jurídicas de direito público estão habilitadas à instituição de tributos”⁴⁵, devendo obediência à exata adequação do fato à norma e, por isso mesmo, o surgimento da relação jurídica. Concebe os tributos em tese, “na dimensão em que descreve o seu perfil e investe uma das pessoas constitucionais de poderes para dar completude ao processo de criação”⁴⁶.

No Estado Democrático de Direito pautado pela supremacia da Constituição, a justiça se perfaz nos corolários da legalidade, em que o imposto pode ser aplicado somente com base em uma lei formal e emanada pelo agente político constitucionalmente competente, e principalmente no fato que todo contribuinte deve ter tratamento tributário em um plano de igualdade que confirme: a) a generalidade da imposição pecuniária, b) abolição de privilégios e discriminações, c) repartição da carga tributária de acordo com a capacidade [contributiva] do cidadão⁴⁷.

Os dados essenciais da norma jurídica de incidência dos tributos estão na Constituição, pois o legislador constitucional prescreveu a norma-padrão de

⁴² VIEIRA, José Roberto. **A regra-matriz da incidência do IPI: texto e contexto**. Curitiba: Juruá, 1993, p. 41.

⁴³ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2012., p. 427.

⁴⁴ ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: RT, 1968, p. 21.

⁴⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 236.

⁴⁶ JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Finanças públicas e tributação ao lume dos direitos e garantias**. São Paulo: Noeses, 2015, p. 69.

⁴⁷ UCKMAR, Victor. **La giusta imposta**. In: TORRES, Heleno Taveira (org.). **Tratado de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2005., p. 05.

incidência, o mínimo necessário, o átomo de cada tributo, na qual consta “a hipótese de incidência possível, o sujeito ativo possível, o sujeito passivo possível, a base de cálculo possível e a alíquota possível”⁴⁸.

É a lei complementar que possui a função de conceituar o tributo e definir suas espécies (artigo 146, III, “a” da CF/88). O próprio sistema do Direito oferece a particularidade de estruturação de forma hierárquica, regida pela fundamentação ou derivação que se opera no aspecto formal, material e processual. A Lei n. 5.172/1966, por isso, cumpre em termos tributários o “relevante papel de mecanismo de ajuste, calibrando a produção legislativa ordinária em sintonia com os mandamentos da Constituição de 1988”⁴⁹.

Tributo é a expressão consagrada para designar a obrigação *ex lege*, de competência de certas pessoas, de levar dinheiros aos cofres públicos. “É o nome que indica a relação jurídica que se constitui no núcleo do direito tributário, já que decorre daquele mandamento legal capital, que impõe o comportamento mencionado”⁵⁰. É a prestação pecuniária compulsória não sancionatória de ato ilícito, instituída em lei e devida ao Estado ou a entidades não estatais de fins de interesse público⁵¹; ou, na redação do artigo 3º do Código Tributário Nacional, 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”⁵².

De forma uníssona a literatura tradicional traz, com vozes maiúsculas, que a instituição e a cobrança dos tributos no Brasil estão limitadas pelo princípio da legalidade, uma das “traves mestras de nosso Direito Tributário”⁵³, pois no Brasil só a lei pode compelir as pessoas a fazer ou deixar de fazer alguma coisa.

Surge como um limite intransponível à atuação do Fisco, evitando-se uma interferência ilegítima na propriedade privada. “O princípio da legalidade garante, decisivamente, a segurança das pessoas, diante da tributação”⁵⁴. “Efunde sua influência por todas as províncias do direito positivo brasileiro, não sendo

⁴⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. Op. cit., 2012, p. 494.

⁴⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., 2009, p. 225.

⁵⁰ ATALIBA, Geraldo. Op. cit., 2006, p. 53.

⁵¹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 47.

⁵² BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Sistema Tributário Nacional**. Legislação Federal. Senado Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 19 jul. 2021.

⁵³ CARRAZZA, Roque Antonio. Op. cit., 2012, p. 208.

⁵⁴ Idem. *Ibidem*, p. 214.

possível pensar no surgimento de direito subjetivos e de deveres correlatos sem que a lei os estipule”⁵⁵.

“Se o tributo é veículo de invasão patrimonial, é prudente que isso ocorra segundo a vontade popular, cuja lapidação se dá no Poder Legislativo e em suas Casas Legislativas. Tal atrelamento, no trinômio “tributo-lei-povo” assegura ao particular um “escudo” protetor contra injunções estatais feitas por instrumento diverso de lei”⁵⁶. “A origem desse princípio, de natureza nitidamente política, está ligada à luta dos povos contra a tributação não consentida. São conhecidas as resistências dos povos contra a tributação não consentida, desde a Idade Média”⁵⁷.

O positivismo normativo na sua acepção mais estrita ganha contornos unívocos frente a teorias lançadas durante os tempos heroicos do direito tributário, com a teoria geral de Alfredo Augusto Becker⁵⁸, Lourival Vilanova⁵⁹, Paulo de Barros Carvalho⁶⁰, Sacha Calmon Navarro Coelho⁶¹, entre tantas outras, que tiveram sua relevância frente a uma realidade que permeava por organização e consolidação dos institutos. “O estudo do Direito Tributário, de fato, assumiu forte viés positivista, ao estabelecer como objeto de estudo exclusivo o direito positivo. A Ciência do Direito Tributário reduziu-se a mera aferidora da cientificidade de proposições elaboradas tendo por base o ordenamento jurídico”⁶².

Almejava-se uma solução para a interferência na propriedade privada pelo tributo, a qual deve ser situação excepcional. Trata-se de imperativo de qualquer Estado de Direito a defesa do princípio da confiança na lei fiscal, segundo o qual as leis tributárias devem ser elaboradas de tal modo que garantam ao cidadão a

⁵⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 11ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 109.

⁵⁶ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 5. Ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 58.

⁵⁷ HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 30 ed. São Paulo: Grupo GEN, 2021, p. 432.

⁵⁸ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3 ed. São Paulo: Lejus, 1998. Ver também BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval Tributário**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

⁵⁹ VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. São Paulo: Noeses, 2007.

⁶⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19. Ed. São Paulo: Saraiva, 1997. Ver também CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Linguagem e Método**. São Paulo: Gnoeses, 2009.

⁶¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário**. 16ªed. São Paulo: Grupo GEN, 2019

⁶² FOLLONI, Andre; SIMM, Camila Beatriz. **Direito tributário, complexidade e análise econômica do Direito (AED)**. Revista Eletrônica do Curso de Direito da UFSM v. 11, n. 1 / 2016, p. 53.

confiança no quadro jurídico delas decorrentes (quadro este onde estaria escrita a relação completa dos deveres e encargos tributários do contribuinte)⁶³.

Pautou-se então por um modo rígido de funcionamento da tributação para limitar os excessos do Poder Público⁶⁴. Reconhece-se e garante a propriedade privada, “proibindo, inclusive, o confisco (art. 153, § 11, CF) – é evidente que a tributação não pode, por via indireta, torná-lo ilusório”⁶⁵. A certeza e rigidez de uma tributação justa surgem quando são abandonados os critérios subjetivos e cambiantes da Fazenda Pública, de modo que, “para que nasça o tributo, deve um fato corresponder fielmente à figura delineada na lei, o que implica a tipicidade”⁶⁶. A Lei formal deve conceituar até a exaustão, tipificar tudo o que diz respeito à instituição do tributo.

A legalidade avança, portanto, não só no aspecto *formal*, mas também *material* (tipicidade). A legalidade formal diz respeito ao veículo (lei), a tipicidade entronca com o conteúdo da lei (norma). A tipicidade não é só do fato jurígeno-tributário, como também do dever jurídico decorrente (sujeitos ativos e passivos, bases de cálculo, alíquotas, fatores outros de quantificação, *quantum debeatur* – como, onde, quando pagar o tributo). “Tipificada, isto é, rigorosamente legislada, deve ser a norma jurídico-tributária, por inteiro, envolvendo o descritor e o prescritor”⁶⁷.

Trata-se da noção de segurança jurídica, que se dirige à implantação de um valor específico, qual seja, “o de coordenar o fluxo das interações inter-humanas, no sentido de propagar no seio da comunidade social o sentimento de previsibilidade quanto aos efeitos jurídicos da regulação da conduta”⁶⁸. Verifica-se uma deformação que restringe no plano jurídico das situações verificadas pelo Direito Natural, que ocorre no momento da construção da regra jurídica e permanece no momento da incidência, movimento redutor necessário sob pena

⁶³ XAVIER, Alberto Pinheiro. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1978, p. 45.

⁶⁴ Neste sentido ver PSCHEIDT, Kristian Rodrigo. **Sistema Tributário Nacional: justiça fiscal e economia comportamental**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018, pp. 41-45

⁶⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **Princípios constitucionais tributários e competência tributária**. São Paulo, RT, 1986, p. 127.

⁶⁶ Idem. Ibidem, p. 142.

⁶⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Op. cit., 2019, p. 125.

⁶⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., 1997, p. 146.

de transformar o direito em algo imprestável, já que estaria perdido a sua certeza⁶⁹.

Com o CTN consolidado, além de se exigir seja o fato gerador tipificado, o dever de pagar o tributo também deve sê-lo em todos os seus elementos, “pois aqui importantes são tanto a previsão do tributo quanto o seu pagamento, baseado nas fórmulas de quantificação da prestação devida, e que a sociedade exige devam ser rígidas e intratáveis”⁷⁰.

A legalidade tributária faz-se pela verificação da relação jurídico-tributária mediante o critério da suficiência, o que significa afirmar que a lei deve conter as referências necessárias, em quantidade e densidade, para garantir a certeza do direito. Nela é necessário observar, com suporte na própria lei, os aspectos da norma tributária impositiva, de modo que “o contribuinte conheça os efeitos tributários dos atos que praticar ou posições jurídicas que assumir, independentemente de complementação de cunho normativo por parte do Executivo, ainda que a título de regulamentos *intra legem*”⁷¹.

E de certo, na medida em que o Código Tributário Brasileiro coloca a legalidade como pilar do tributo, é consequência lógica que a disciplina é tratada conforme uma acepção positivista normativa, na sua versão mais estrita (reducionista). E não poderia ser diferente, até mesmo pelo que evidencia o texto, em especial o artigo 97 do CTN, ao estabelecer que somente a lei pode estabelecer o tributo. A lei deve trazer todos os contornos do tributo.

A exigência de completa identificação dos requisitos fundamentais do fato gerador da obrigação tributária torna a atuação vinculada, afastando qualquer margem de discricionariedade do ente político dotado de competência tributária. Tais premissas são repetidas, entre outros, nos artigos 3º e 142 do CTN. Em suma, “requer-se que a própria lei defina todos os aspectos pertinentes ao fato gerador, necessários à quantificação do tributo em cada situação concreta que venha a espelhar a situação hipotética descrita na lei”⁷².

A Constituição de 1988, da mesma forma, reverbera o princípio da legalidade. É a redação do artigo 5º, II da Constituição da República de 1988 que

⁶⁹ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 7ª ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 69

⁷⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Op. cit., 2019, p. 126.

⁷¹ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 137.

⁷² AMARO, Luciano. Op. cit., 2019, p. 112

estabelece que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Reforça o princípio na esfera tributária, que passou a constar do art. 150, I, com a seguinte redação: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”⁷³. “Não há aqui, perceba-se, qualquer exceção”⁷⁴.

Consolida a exigência de lei em sentido formal (instrumento normativo proveniente do Poder Legislativo) e material (norma jurídica geral e impessoal, abstrata e obrigatória, clara, precisa, suficiente). O princípio vige e vale em todo o território nacional, subordinando os legisladores das três ordens de governo da Federação. Nenhum tributo (gênero), tirantes as exceções expressas, pode ser instituído (criado) ou alterado (majorado) sem lei.

O sistema tributário nacional está inserido na Constituição Federal, art. 145 a art. 162, e descreve, em pormenores, os princípios constitucionais aplicáveis à tributação, as limitações ao poder de tributar, as competências tributárias e a própria repartição do fruto da arrecadação entre os entes tributantes. Nessa acepção é que se considera a seguinte conclusão: “o Estado, mediante a utilização de seu poder, é a única fonte do Direito”⁷⁵, cabendo à lei promover a regulação e indicação de todas as condutas, sendo que qualquer outro elemento é secundário e meramente suplementar ao sistema escrito. Nessa leitura rasa, expurga-se do sistema tributário tudo que não é escrito e positivado.

Porém, não se permitem conclusões apressadas em discussão de tamanha profundidade e complexidade. Isso porque o Direito é essencialmente um esforço humano no sentido de realizar o valor justiça. “E essa dimensão ideal existe na norma jurídica. Pois, a norma não se reduz a uma mera forma de relacionar atos, com total indiferença para o valor. Se a norma é dever-ser, é dever-ser de algo”⁷⁶. “É que a norma não pode se reduzir ao trecho da lei. Norma

⁷³ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Senado Federal. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 287 dez 2021.

⁷⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Op. cit., 2019, p. 120.

⁷⁵ BECKER, Alfredo Augusto. Op. cit., 2018, p. 324

⁷⁶ VILANOVA, Lourival. **Sobre o conceito de direito**. Recife: Imprensa oficial, 1947, p. 85.

e lei, norma e artigo de lei ou de Constituição não se confundem. A proposição normativa descreve a norma que exsurge das leis”⁷⁷.

Várias leis ou diversas formulações legislativas se entrelaçam para engendrar uma norma, a qual não é a mesma coisa que a lei. A norma é expressão objetiva de uma prescrição formulada pelo legislador ou pelo costume, o que significa dizer “que a norma, posto já se contenha nas leis, delas é extraída pela dedução lógica, função do conhecimento”⁷⁸. “Nem sempre está a proposição normativa em toda a sua integralidade num só artigo de lei ou decreto, nem sempre toda uma norma se encontra presente num dispositivo da Constituição ou de um estatuto”⁷⁹.

Portanto, a complexidade do Direito Tributário não se limita ao exposto nas leis, muito menos se reduz à instituição e majoração dos tributos; mas sim envolve um complexo de normas, de operações instrumentais e outras que visam desonerar o contribuinte. Trata-se de um dos mais importantes elementos que afastam os contribuintes do cumprimento de suas obrigações, seja pela dificuldade de entendimento, seja pela vontade de reduzir a carga tributária que lhe assola⁸⁰. Nestas, a tipicidade tributária deve ser enxergada com outros predicados.

Quando se pretende estudar a disciplina jurídica da tributação, a principal pergunta que surge é qual o fundamento jurídico para que se institua uma relação entre o Estado e o particular, em que se confere ao primeiro o direito de exigir do último o pagamento do tributo. Adicionalmente, é preciso justificar o motivo pelo qual os contribuintes cedem parte de sua riqueza, reduzem sua propriedade, a fim de financiar o coletivo. O fundamento material desses questionamentos está em compreender a integralidade da norma e, por conseguinte, “leva à investigação sobre as fontes do Direito Tributário”⁸¹.

Num sentido amplo, a ideia de fonte leva a investigar quais as origens da relação acima descrita. Haverá que perguntar, mesmo, qual a razão para que se obedeçam às regras postas pelo Direito. A teoria geral do

⁷⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Op. cit., 2018, p. 54

⁷⁸ Idem. Ibidem, p. 55

⁷⁹ VILANOVA, Lourival. **Lógica Jurídica**. São Paulo: José Buchatsky, 1976, p. 113.

⁸⁰ BIFANO, Ilidie Palma. **Complexidade das Obrigações Tributárias inclusive a imposição de multa por seu descumprimento**. São Paulo: IBET. Disponível em <https://www.ibet.com.br/complexidade-das-obrigacoes-tributarias-incluindo-a-imposicao-de-multa-por-seu-descumprimento-por-elidie-palma-bifano/>. Acesso em: 26 fev 2021.

⁸¹ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 2021, p. 43.

Direito cuidará, a partir da aproximação zetética, dessas indagações. No Estado de Direito, o princípio da soberania popular levará a reconhecer o povo como fonte definitiva de todo poder e, portanto, do ordenamento jurídico⁸².

Ganha relevância na discussão, assim, se a Constituição afasta do direito tributário outros fatos ou atos com eficácia criadora de normas jurídicas. É a Constituição que desenha o esquema básico do sistema de fontes, indicando as fontes de produção normativa primárias dentro do sistema, as quais podemos criar e reconhecer outras fontes⁸³. Nesse desenho constitucional, enquanto primeira fonte formal, é que se mostra necessário elucidar se a questão tributária avança sobre normas não escritas.

Frise-se que a norma não se confunde com seus veículos, os entes positivos tais como leis, decretos, entre outros; e não se caracteriza com as proposições jurídicas que a Ciência do Direito produz ao descrever a norma sob a forma de juízos hipotéticos. As proposições normativas são descrições das normas jurídicas, que defluem do universo legislado produzidas por um sujeito, mas que não deixa de constituir um dever-ser (por isso prescritivo)⁸⁴. “O termo ‘lei’ abrange, com razão, não apenas leis formais, mas também leis materiais e, por conseguinte, todas as normas jurídicas. Sob essa premissa, o direito consuetudinário pode ser subsumido sob o conceito de lei”⁸⁵.

“Isso porque o ordenamento jurídico, como bloco normativo, como conjunto de normas de aplicação direta, não está composto apenas pelas normas escritas”⁸⁶. Existem também normas não escritas, cabendo à Constituição estabelecer premissas que permitem reconhecer normas válidas dentro do sistema e determinar a posição de cada norma dentro do conjunto. No Direito Brasileiro impõe-se como regra geral a possibilidade de normas não escritas serem absorvidas e aplicadas, inclusive em caráter cogente, tal qual autorizado pelo artigo 4º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro⁸⁷.

Com base neste dispositivo se poderia concluir, de maneira apressada, que o ordenamento jurídico brasileiro segue uma acepção positivista estrita,

⁸² LAPATZA, José Juan Ferreiro. **Direito Tributário: teoria geral do tributo**. Barueri: Manole, 2007, p. 07.

⁸³ Idem. *Ibidem*, p. 05.

⁸⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Op. cit.*, 2018, p. 83

⁸⁵ KLOSE, Martin. *Op. cit.*, 2018, p. 374.

⁸⁶ LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Op. cit.*, 2007, p. 66

⁸⁷ Decreto-Lei Nº 4.657, de 4 de setembro de 1942. Art. 4º. Quando a lei for omissa, o juiz decidirá o caso de acordo com a analogia, os costumes e os princípios gerais de direito.

porquanto somente quando a lei for omissa é que se poderia caminhar com a analogia, os costumes e os princípios gerais de direito. A solução de todos os problemas estaria prevista na Lei, e somente a partir dela é que o caso concreto seria solucionado.

Ocorre que, como indicado nas primeiras linhas introdutórias deste estudo, há uma prática que foge desta regra. Fazendo-se uma varredura do Código Civil, por exemplo, as questões relativas aos bons costumes pautam situações como a disposição do próprio corpo (art. 13), estipulação de condições (art. 122), ato ilícito (art. 187), poder familiar (art. 1.638, III), tutores (art. 1.735, IV), entre outros. O direito consuetudinário é alçado, pelo texto normativo, como elemento obrigatório a ser analisado no caso concreto.

Em âmbito tributário não parece ser diferente e “mesmo na mais pública das arenas legais, regimes costumeiros podem sobreviver e florescer”⁸⁸. Não existe previsão legal acerca da exceção de pré-executividade; o pagamento de tributos mediante estampilhas e selo postal é impraticável; não é necessário indicar na Certidão da Dívida Ativa o número do livro e da folha da inscrição da dívida; e tampouco a razoabilidade é disposição expressa de lei. Mesmo assim, com normas fixas, cogentes e vigentes em sentido diverso, tais preceitos desafiam a lei escrita.

Não se está cogitando a não vinculação, pela administração pública, à legalidade. De certo, o agente público não possui total discricionariedade na sua atuação, seja na verificação da competência, motivação ou mesmo finalidade do ato, já que “a norma de direito atende a fins específicos que estão expressos ou implícitos em seu enunciado. A finalidade é, portanto, outra condição obrigatória de legalidade nos atos administrativos”⁸⁹. Esta análise reforça o outro lado, ou seja, está centrado na conduta do contribuinte, que é albergada e praticada diuturnamente, para somente após ser reconhecida pela administração pública.

Assim é possível perceber que, apesar de assumir características próprias, com princípios específicos, não se pode esquecer que o Tributário também é Direito. Compõe e integra a teoria geral do direito. Não existem dois

⁸⁸ BEDERMAN, David J. **Custom as a source of law**. Inglaterra: Cambridge, 2010, p. 101. No original: “So, even in this most public of legal arenas, customary regimes can survive and flourish” (tradução livre).

⁸⁹ TÁCITO, Caio. **Abuso de Poder Administrativo no Brasil**. In: Temas de Direito Público (Estudos e Pareceres), 1º Vol., Rio de Janeiro, Renovar, 1997, p. 51.

direitos, tampouco duas ordens jurídica. É um todo unitário e complexo, com ramificações específicas, mas que possui uma origem comum. Desta maneira, o Direito Tributário está afetado pela teoria geral. Importa destacar que a Lei de Introdução (Decreto-lei 4.657/1942) se dirige a todos os ramos jurídicos, salvo naquilo que for regulado de forma diferente pela legislação específica e, conforme ensina a doutrina, “ao contrário das outras normas, que têm como objeto o comportamento humano, a Lei de Introdução tem como objeto a própria norma. Por tal razão é que se aponta tratar-se de uma norma de *sobredireito*”⁹⁰.

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Grupo GEN, 2019;

AITH, Fernando. **Reflexões sobre o Princípio da Legalidade na Ciência do Direito Contemporânea**. Revista de Direito Sanitário. Vol. 5, n. 3, novembro de 2004;

ALEXY, Robert. **Conceito e validade do direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2020;

AMARAL, Carlos Rodrigues do Amaral. **Arts. 98 a 100**. In Silva, MARTINS, Ives Gandra D. Comentários ao Código Tributário Nacional, v. 2 : (arts. 96 a 218), 7ª Edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2012;

AMARO, Luciano. **Direito Tributário brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2019;

_____. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Editora Saraiva, 2017;

ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: RT, 1968;

_____. **Princípio da Legalidade**. Revista do Tribunal Federal de Recursos n. 145, 1987;

ÁVILA, Humberto Bergmann. **Benefícios fiscais inválidos e a legítima expectativa do contribuinte**. Revista Diálogo Jurídico, Salvador, n. 13, abr.-maio, 2002;

_____. **Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011;

⁹⁰ TARTUCE, Flavio. **Direito Civil - Lei de Introdução e Parte Geral** - Vol. 1. São Paulo: Grupo GEN, 2020, p. 02

AZAMBUJA, Darcy. **Teoria Geral do Estado**. 38 ed. Rio de Janeiro: Globo, 1998;

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 14ª edição. São Paulo: Grupo GEN, 2018;

BARROSO, Luis Roberto. **Curso de Direito Constitucional Contemporâneo**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010;

_____. **A constitucionalização do direito e suas repercussões no âmbito administrativo**. In: ARAGÃO, Alexandre Santos de; MARQUES NETO, Floriano de Azevedo (Coord.). *Direito administrativo e seus novos paradigmas*. Belo Horizonte: Fórum, 2012. p. 31-63;

BASTOS, Celso Ribeiro. **Hermenêutica e interpretação constitucional**. 2.ed. – São Paulo: Celso Bastos Editor. Instituto Brasileiro de Direito Constitucional, 1999;

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3 ed. São Paulo: Lejus, 1998;

_____. **Carnaval Tributário**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 1999;

_____. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 7ª ed. São Paulo: Noeses, 2018;

BELTRÃO, Irapuã. **Curso de Direito Tributário**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2013;

BIFANO, Ilidie Palma. **Complexidade das Obrigações Tributárias inclusive a imposição de multa por seu descumprimento**. São Paulo: IBET. Disponível em <https://www.ibet.com.br/complexidade-das-obrigacoes-tributarias-incluindo-a-imposicao-de-multa-por-seu-descumprimento-por-elidie-palma-bifano/>. Acesso em: 26 fev 2021;

BITTAR, Carlos Eduardo. **Introdução ao estudo do direito: humanismo, democracia e justiça**. São Paulo: Saraiva, 2018;

BOBBIO, Norberto. **Positivismo jurídico: Lições de filosofia do direito**. São Paulo: Ícone, 1995;

_____. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. 2ª ed. São Paulo: Edipro, 2019;

_____. **Jusnaturalismo e positivismo jurídico**. São Paulo: Editora UNESP, 2016;

BODIN, Jean. **Le Six Livres de La Republique**. Livro I, Cap. VIII. Jacques du Puis, 1583;

BORGES, José Souto Maior. **Obrigação Tributária: uma introdução metodológica**. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 1999;

BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Sistema Tributário Nacional**. Legislação Federal. Senado Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 18 jul. 2020.

_____. Decreto-Lei Nº 4.657, de 4 de setembro de 1942. **Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro**. Legislação Federal. Senado Federal. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del4657.htm> Acesso em: 28 dez. 2021.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Senado Federal. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 28 dez 2021.

_____. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. **Código de Processo Civil**. Senado Federal. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm> Acesso em: 07 jan. 2022;

_____. CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. **Acórdão: 203-07579**. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>> Acesso em: 03 jan. 2022;

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Interno nos Embargos de Declaração no Recurso Especial nº 1156563**. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.3&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&num_registro=200901978938> Acesso em: 01 jan. 2022;

BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos. **Reforma do Estado para a cidadania: a reforma gerencial brasileira na perspectiva internacional**. Brasília: ENAP, 1998;

BROEKHUIJSEN, Dirk, VALDERRAMA, Irma Johanna Mosquera. **Revisiting the Case of Customary International Tax Law**. International Community Law Review 23 (2021), pp. 79–103;

BUFFON, Marciano; MATOS, Mateus Bassani de. **A tributação no Brasil do século XXI: uma abordagem hermeneuticamente crítica**. Porto Alegre: Livraria do Advogado: 2015;

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

CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito constitucional e teoria da Constituição**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2014;

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2012;

_____. **Princípios constitucionais tributários e competência tributária**. São Paulo, RT, 1986;

CARVALHO, Aurora Tomazini. **Curso de Teoria Geral do Direito**. São Paulo: Noeses, 2014;

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 11. Ed. São Paulo: Saraiva, 1999;

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

_____. **Direito Tributário: linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2009;

_____. **Teoria da Norma Tributária**. 5ª ed. São Paulo: Quartien Latin, 2009;

CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 28ª edição. São Paulo: Grupo GEN, 2018;

CHANEL, Emmanuel de Crouy. **A cidadania fiscal**. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.). **Princípios e limites da tributação** 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009;

CICCO, Cláudio, GONZAGA, Álvaro de Azevedo. **Teoria Geral do Estado e Ciência Política**. 2ª Ed. São Paulo, RT: 2009;

COELHO, Fabio Ulhoa. **Curso de Direito Civil**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012;

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 16ª edição. São Paulo: Grupo GEN, 2018;

_____. **Teoria Geral do Tributo, da interpretação e da exoneração tributária**. 4ª ed. Belo Horizonte, Fórum, 2018;

COSSIO, Carlos. **Teoria de la Verdad Jurídica**. Buenos Aires: Editorial Losada, S.A., 1954;

CRETELLA JR., José. **Curso de direito romano**. 20. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997;

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de Teoria Geral do Estado**. 2ª Ed. São Paulo: Saraiva, 1998;

D'ASPREMONT, Jean. **The Discourse on Customary Intenational Law**. Inglaterra: Oxford, 2021;

DELFIN NETO, Antonio; IKEDA, Akihiro. **Aspectos econômicos do sistema tributário brasileiro**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva et al (org.). O Direito Tributário no Brasil. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2010;

DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário: Proteção da Confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais do poder judicial de tributar**. São Paulo: Noeses, 2009;

DINIZ, Maria Helena. **Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2013;

_____. **Compêndio de introdução à ciência do direito**. São Paulo: Saraiva, 2012;

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 12ª ed. São Paulo: Atlas, 2000;

DUGUIT, Leon. **Fundamentos do Direito**. Trad. Marcio Pugliesi. 2ª Ed. São Paulo: Icone, 2000;

FALCÃO, Amilcar de Araújo. **O problema das fontes do direito tributário**. Revista de direito administrativo: RDA, n. 41, p. 13-32, jul./set. 1955;

FARIA, José Eduardo. **Direito e Globalização Econômica: implicações e perspectivas**. 1ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2010;

FARIAS, José Fernando de Castro. **A Teoria do Estado no fim do século XIX e no início do Século XX**. Rio de Janeiro, Lumen Iuris, 1999;

FERNANDES, Bernardo Gonçalves. **Curso de Direito Constitucional**. 8ª ed. Salvador: Juspodivm, 2016;

FERRAZ JR., Tercio Sampaio. **A relação meio/fim na teoria geral do direito administrativo**. Revista de Direito Público, São Paulo: RT, ano XV, n. 61, p. 27-33, jan.-mar. 1982;

_____. **Introdução ao estudo do direito**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2003;

_____. **Introdução ao Estudo do Direito**. Grupo GEN, 2019;

FOLLONI, Andre. **Ciência do Direito Tributário no Brasil: Crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges**. São Paulo: Saraiva, 2013;

_____. **O papel da ciência do direito tributário no desenvolvimento nacional**. In: MURTA, Antônio Carlos Diniz; BALTHAZAR, Ubaldo Cesar; FEITOSA, Raymundo Juliano Rego (Org.). Direito Tributário. Florianópolis: Conpedi, 2014;

_____ ; SIMM, Camila Beatriz. **Direito Tributário, complexidade e análise econômica do Direito**. Revista Eletrônica do Curso de Direito da UFSM. v. 11, n. 1, 2016;

FONTANELLI, Felippo. **Santi Romano and L'ordinamento giuridico: The Relevance of a Forgotten Masterpiece for Contemporary International, Transnational and Global Legal Relations**. Transnational Legal Theory, Londres, v. 67, p.67-117, 2011;

FREIRE-MAIA, Newton. **A ciência por dentro**. 7. ed. Petrópolis: Vozes, 2007;

FURTADO, Celso. **Formação Econômica do Brasil**. 32ª Ed. São Paulo: Editora Nacional, 2005;

GALA, Paulo. **A Teoria Institucional de Douglass North**. Revista de Economia Política, vol 23, nº 2 (90), abril-junho/2003;

GARCIA, Gustavo Felipe Barbosa. **Introdução ao Estudo do Direito**. 3ª ed. São Paulo: Método, 2015;

GRAU, Eros Roberto. **Direito Posto e Pressuposto**. 8 ed. São Paulo: Malheiros, 2011;

GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Ativismo x garantismo judicial em matéria tributária – limites e Possibilidades**. RJLB, Ano 1 (2015), nº 4;

GUERRA, Glauco Martins. **Princípio da legalidade e poder normativo: dilemas da autonomia regulamentar**. Revista do TRT da 15ª Região. N. 24, junho/2004;

GUSMÃO, Paulo Dourado. **Introdução ao Estudo do Direito**. 49ª edição. Grupo GEN, 2018;

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 30 ed. São Paulo: Grupo GEN, 2021;

HARET, Florence. **Direito consuetudinário tributário ou o costume no direito positivo? Exame dos artigos 100 e 112 do CTN e da aplicação das presunções hominis no direito**. Revista Dialética de Direito Tributário nº 184. São Paulo: Dialética, 2010, p. 19-27;

HAURIOU, Maurice. **La Theorie de L'Institution et de la Fondation**. Cahiers de la Nouvelle Journée, N° 4, 1925, p. 2-45;

_____. **Précis de Droit Administratif**. Paris: Larose et Tenin. 6ª ed. 1907;

_____. **La Souveraineté Nationale**. Toulouse. Recueil de Legislation de Toulouse: Librairie Eduard Privat, 1912;

_____. **An interpretation of the principles of public law.** Harvard Law Review. Vol. XXXI. n. 06, 1918, pp 813-821;

HART, Herbert Lionel Adolphus. **O conceito de direito.** São Paulo: Martins Fontes, 2020;

_____. **O conceito de direito.** 2. ed. Tradução de A. Ribeiro Mendes. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian. 1994;

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Finanças públicas e tributação ao lume dos direitos e garantias.** São Paulo: Noeses, 2015;

_____. **O federalismo e a tributação no Estado brasileiro.** In: GIOIA, Fulvia Helena; PIERDONÁ, Zelia Luiza (org.). Pacto federativo, tributação e cidadania. São Paulo: Quartier Latin, 2015;

_____. **Manual de Direito Financeiro e Tributário.** 14ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2014;

KELSEN, Hans. **Teoria geral do Direito e do Estado.** Tradução Luis Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2000;

_____. **Teoria Pura do Direito.** Trad. João Baptista Machado Lisboa. Lisboa: Armênio Amado, 1984;

KFOURI JR., Anis. **Curso de direito tributário.** Editora Saraiva, 2018;

KLOSE, Martin. **O Direito Consuetudinário Moderno.** Revista da AJURIS – Porto Alegre, v. 45, n. 145, Dezembro, 2018;

KOCHE, Rafael. **Costume fiscal e a normatividade das práticas reiteradas da administração: uma leitura sistêmica do direito tributário.** Revista direito GV: São Paulo. Vol. 11(1), jan-jun 2015;

KOKOTT, Juliane, PISTONE, Pasquale, MILLER, Robin. **Direito internacional público e direito tributário. Projeto da International Law Association sobre direito tributário internacional – fase 1: direito dos contribuintes.** Revista Direito Tributário Internacional Atual nº 08. São Paulo: IBDT, 1º semestre de 2021, p. 168-206. Disponível em: <https://www.ibdt.org.br/RDTIA/n-8-2021/direito-internacional-publico-e-direito-tributario-projeto-da-international-law-association-sobre-direito-tributario-internacional-fase-1-direito-dos-contribuintes/#note-1493-35>. Acesso em: 08 dez 2021;

LAFER, Celso. **A reconstrução dos direitos humanos: um diálogo com o pensamento de Hannah Arendt.** São Paulo, Companhia das Letras, 1988;

LAPATZA, José Juan Ferreiro. **Direito Tributário: teoria geral do tributo.** Barueri: Manole, 2007;

LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. Lisboa, Calouste Gulbenkian, 1997;

LOPES, Serpa. **Curso de Direito Civil**. 4a ed., Freitas Bastos, Rio de Janeiro, 1962, vol. I;

LOPREATO, Francisco Luiz. **Caminhos da política fiscal do Brasil**. São Paulo: Unesp, 2012;

LOSANO, Mario G. **Os grandes sistemas jurídicos: introdução aos sistemas jurídicos europeus e extra-europeus**. São Paulo: Martins Fontes, 2007;

LOURAU, René. **A Análise institucional**. Trad. Mariano Ferreira. Petrópolis: Vozes, 1975;

LUHMANN, Niklas. **Sociologia do direito II**. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1985;

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 11ª edição. São Paulo: Grupo GEN, 2019;

MALUF, Sahid. **Teoria Geral do Estado**. 26. Ed. São Paulo, Saraiva, 2003;

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Reflexões sobre o sistema tributário brasileiro e sua eventual reforma**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva et al (org.). **O Direito Tributário no Brasil**. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2010;

MASCARO, Alysson Leandro. **Crítica da Legalidade e do Direito Brasileiro**. 2ª Ed. São Paulo: Quartier Latin, 2008;

_____. **Filosofia do Direito**. 8ª d. São Paulo: Atlas, 2020;

MEZZARROBA, Orides. **Manual de metodologia da pesquisa no Direito**. 5ª. Ed. São Paulo: Saraiva, 2009;

MIRANDA, Jorge. **Manual de Direito Constitucional**. 4.ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2000;

MIRANDA, Pontes. **Tratado da Ação Rescisória**. 5ª ed. São Paulo: 1976;

MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de direito civil: parte geral**. 40. ed. rev. E atual. por Ana Cristina de Barros Monteiro França Pinto. São Paulo: Saraiva, 2005;

MORIN, Gaston. **La révolte du Droit contre le code**. Paris : Sirey, 1945;

MOUSSALEM, Tarek Moyses. **As fontes do direito tributário**. São Paulo: Max Limonad, 2001;

_____. **As fontes do direito tributário**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2006;

- NABAIS, José Casalta. **Direito Fiscal**. 7ª ed. Portugal: Almedina, 2012;
- NADER, Paulo. **Introdução ao Estudo do Direito**. 41ª edição. São Paulo: Grupo GEN, 2019;
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1986;
- NORTH, Douglas C. **Structure and Change in Economic History**, Norton, New York, 1981;
- _____. **Institutions, Institutional change and economic performance**. *England*: Cambridge University Press, 1990;
- NOVAIS, Jorge Reis. **Os princípios constitucionais estruturantes da República Portuguesa**. Coimbra: Coimbra, 2014;
- NUNES, Rizzatto. **Manual de introdução ao estudo do direito: com exercícios para sala de aula e lições de casa**. São Paulo: Saraiva, 2017;
- OLIVEIRA, Fabrício Augusto. **A lógica das reformas: a evolução do sistema tributário (1966-2002)**. In: ALVES PINTO, Marcio Percival; BIASOTO JR, Geraldo (org.). *Política fiscal e desenvolvimento no Brasil*. Campinas: Editora da Unicamp, 2006.
- PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. São Paulo: Saraiva, 2019;
- PORTILHO, Fatima. **Novos atores no mercado: movimentos sociais econômicos e consumidores politizados**. *Revista de Sociologia Política, UFSC*, v. 8, n. 15, 2009;
- PSCHEIDT, Kristian Rodrigo. **Sistema Tributário Nacional: justiça fiscal e economia comportamental**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018;
- RAMOS, Felipe de Farias. **O Institucionalismo de Santi Romano: Por um Diálogo entre Posições Críticas à Modernidade Jurídica**. 2011. 193 f. Tese (Doutorado) - Curso de Direito, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2011;
- RAO, Vicente. **O Direito e a vida dos Direitos**. 2ª ed. São Paulo. Vol. 1. Item II, n. 180, 1976;
- REALE, Miguel. **Filosofia do Direito**. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 703.
- _____. **Teoria tridimensional do Direito**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2010a;

_____. **Lições preliminares de Direito.** 25ª ed. São Paulo: Saraiva, 2001;

_____. **Teoria do Direito e do Estado.** 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2000;

_____. **Fontes e modelos do Direito.** São Paulo: Saraiva, 1994;

RENARD George. **La Theorie de L'Institution: Essai d'ontologie juridique.** Librairie Du Recueil Sirey S.a, 1930;

REZEK, Francisco. **Direito Internacional Público.** 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014;

RODRIGUES, Ricardo Alexandre Cardoso. **As fontes na nova lex mercatória: o início de uma nova alquimia reflexiva – métodos e reflexos; fluxos e impulsos.** Revista Eletrônica da Faculdade de Direito de Franca. v.10, n.2, dez. 2015;

ROMANO, Santi. **O Ordenamento jurídico.** São Paulo: Boiteux, 2008;

_____. **Lo Stato Moderno e la sua crisi. In: Lo Stato Moderno e la sua crisi.** Saggi di Diritto Costituzionale. Milano: Giuffrè, 1969;

SABBAG, Eduardo. **Código Tributário Nacional Comentado.** 2ª edição. Grupo GEN, 2018;

_____. **Manual de direito tributário.** 5. Ed. São Paulo: Saraiva, 2013;

SARLET, Ingo Wolfgang. **O Estado Social de Direito, a Proibição de Retrocesso e a Garantia Fundamental da Propriedade,** *apud* DERZI, Misabel Abreu Machado, Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário: Proteção da Confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais do poder judicial de tributar. São Paulo: Noeses, 2009;

_____, MARINONI, Luiz Guilherme, MITIDIERO, Daniel. **Curso de Direito Constitucional.** 3ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014;

SCHILLER, Robert. **Narrative Economics: how stories go viral & drive major economics events.** EUA: Princeton University, 2019;

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário.** São Paulo: Editora Saraiva, 2021;

_____. **Direito tributário.** São Paulo: Editora Saraiva, 2018;

_____. **Princípios no Direito Tributário Internacional: territorialidade, fonte e universalidade.** In: FERRAZ, Roberto (coord.). Princípios e limites da tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2005;

_____. **Tratados e Convenções Internacionais sobre Tributação**. In: COSTA, Alcides Jorge, SCHOUERI, Luís Eduardo, BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. *Direito Tributário Atual*. 17ª ed. São Paulo: Dialética, 2003;

SEN, Amartya. **Sobre ética e economia**. Tradução Laura Teixeira Motta. São Paulo: Companhia das Letras, 1999;

SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional**. 31ª. Ed. São Paulo: Malheiros, 2008;

SOARES, Ricardo Maurício Freire. **Teoria Geral do Direito**. 19ª. Ed. São Paulo: Saraiva, 2019;

SOUSA, Rubens Gomes de. **Interpretação no Direito Tributário**. São Paulo: Educ-Saraiva, 1975;

STAFFEN, Marcio Ricardo, POLIS, Gustavo. **A lex mercatoria como fonte do direito global a partir da teoria institucionalista de Santi Romano**. *Revista Argumentum: Marília/SP*, V. 21, N. 1, pp. 117-139, Jan.-Abr. 2020;

STIGLITZ, Joseph. **O grande abismo: sociedades desiguais e o que podemos fazer sobre isso**. Rio de Janeiro: Alta Books, 2015;

SUSTEIN, Cass; THALER, Richard. **Nudge: improving decisions about health, wealth and happiness**. EUA: Penguin Books, 2009;

TÁCITO, Caio. **Abuso de Poder Administrativo no Brasil**. In: *Temas de Direito Público (Estudos e Pareceres)*, 1º Vol., Rio de Janeiro, Renovar, 1997;

TARTUCE, Flavio. **Direito Civil - Lei de Introdução e Parte Geral - Vol. 1**. São Paulo: Grupo GEN, 2020;

TITUS, C. H. **A Nomenclature in Political Science**. *American Political Science Review*, 1931, p. 45-60;

TIPKE, Klaus, LANG, Joaquim. **Direito Tributário**. 18ª ed. Trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008;

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário: constituição financeira, sistema tributário e Estado fiscal**. v. I. Rio de Janeiro: Renovar, 2009;

UCKMAR, Victor. **La giusta imposta**. In: TORRES, Heleno Taveira (org.). *Tratado de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2005;

UDINA, Manilo. **Il Diritto Internazionale Tributario**. Pádua: Cedan, 1949;

VALLE, Maurício Dalri Timm do. **Considerações sobre as características da competência tributária no Brasil**. In: *Constituição, Economia e*

Desenvolvimento. Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional. Curitiba, 2012a, v. 4, n. 6, jan.-jun;

VENOSA, Sílvio D. Salvo. **Introdução ao Estudo do Direito**. 6ª edição. São Paulo: Grupo GEN, 2018;

VIEIRA, José Roberto. **A regra-matriz da incidência do IPI: texto e contexto**. Curitiba: Juruá, 1993;

VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. São Paulo: Noeses, 2007;

_____. **Sobre o conceito de direito**. Recife: Imprensa oficial, 1947;

_____. **Lógica Jurídica**. São Paulo: José Buchatsky, 1976;

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

YAMASHITA, Douglas. **Direito tributário: uma visão sistemática**. São Paulo: Atlas, 2014.