

Legalidade, Capacidade Contributiva, Praticabilidade e o Deslocamento da Sujeição Passiva Tributária

Legality, Ability to Pay, Tax Feasibility and Displacement of Passive Tax Subjection

Ricardo Lodi Ribeiro

Reitor da UERJ. Professor Associado de Direito Financeiro da UERJ. Ex-Diretor da Faculdade de Direito da UERJ. Doutor em Direito e Economia pela UGF. Mestre em Direito Tributário pela UCAM. Advogado. *E-mail*: ricardo.lodi@uol.com.br.

Recebido em: 2-3-2022

Aprovado em: 16-3-2022

Resumo

No Estado Social e Democrático de Direito, a tensão entre a legalidade e a capacidade contributiva induz a praticabilidade como técnica de simplificação administrativa, a fim de conjugar a segurança jurídica com a justiça tributária. Em nome da ponderação entre os dois interesses, o ordenamento jurídico, a partir do princípio da proporcionalidade, deve prever cláusula de retorno à igualdade, caso contrário a capacidade contributiva será violada, como ocorre quando o sujeito passivo é impedido de promover a repercussão econômica da base de incidência contributiva que se pretende tributar.

Palavras-chave: direito tributário, legalidade tributária, capacidade contributiva, praticabilidade tributária, sujeição passiva tributária.

Abstract

In the Social and Democratic State of Law, the tension between legality and ability to pay induces tax feasibility as a technique of administrative simplification, aiming to combine legal certainty with tax justice. For the purpose of balancing these two interests, the legal system must provide, based on the principle of proportionality, a return to equality clause, otherwise the ability to pay will be violated, as it occurs when the taxpayer is prevented from promoting the economic repercussion of the reserve base that is intended to be taxed.

Keywords: tax law, tax legality, ability to pay, tax feasibility, passive tax subjection.

1. Introdução

O estudo das tensões entre a capacidade contributiva e a legalidade abre espaço no qual se desenvolve o exame da praticabilidade tributária, como técnica de arrecadação, de origem alemã, tendo como objetivo a garantia da exequibilidade e simplificação dos meios de aplicação da norma jurídica.

A fim de situar o tema da praticabilidade, cumpre examinar o resultado das tensões entre a legalidade e a capacidade contributiva, no Estado Social e Democrático de Direito, após a superação do positivismo normativista que privilegiava a primeira e do positivismo economicista que a fragilizava em detrimento da segunda, em especial no que se refere à modificação da sujeição passiva tributária.

2. As tensões entre a legalidade e a capacidade contributiva

A abertura do Direito Tributário à ideia de justiça se dá com a ponderação entre os valores da Justiça e da Segurança, e dos princípios da legalidade e da capacidade contributiva, que é resgatado¹, estabelecendo, assim, uma visão que, longe de apresentar peculiaridades em relação aos outros ramos (como ocorre com as teorias da *típica fechada* ou da *interpretação econômica do fato gerador*), prestigia a igualdade e a proibição do excesso, como decorrências do postulado da proporcionalidade², com a adoção de fórmulas para coibir as práticas abusivas tendentes a burlar a obrigação de pagar tributos e de mecanismos que vão além das normas com intenção meramente arrecadatória.

No entanto, a ponderação não se efetiva apenas no âmbito da aplicação do Direito, mas ainda na fase pré-legislativa da legitimação do ordenamento jurídico. Assim, o próprio legislador estabelece regras que são frutos da ponderação entre valores e princípios³.

Com efeito, constituindo-se a segurança jurídica e a justiça os valores supremos do ordenamento jurídico, o tributo justo passa a ser aquele que cumpre os princípios da legalidade e da capacidade contributiva. É que na passagem do *Estado Liberal* para o *Estado Social e Democrático de Direito*⁴, com as mudanças em relação “aos conceitos e categorias construídas em torno do princípio da *soberania*, como *monismo jurídico*, *norma fundamental*, *poder constituinte originário*, *hierarquia*

¹ GARCIA NOVOA, César. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Barcelona: Marcial Pons, 2000, p. 89; RIBEIRO, Ricardo Lodi. A evolução do princípio da capacidade contributiva e sua configuração no panorama constitucional atual. In: QUARESMA, Regina; OLIVEIRA, Maria Lúcia de Paula (coord.). *Direito constitucional brasileiro – perspectivas e controvérsias contemporâneas*. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 463-500.

² KIRCHHOF, Paul. La influencia de la Constitución Alemana en su legislación tributaria. In: AGULLÓ AGÜERO, Antonia (coord.). *Garantías constitucionales del contribuyente*. 2. ed. Valencia: Tirant Lo Blanc, 1999, p. 40.

³ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. II – Valores e princípios constitucionais tributários, p. 227.

⁴ ⁴ De acordo com a concepção defendida no texto, entende-se por “Social e Democrático” a feição atual do *Estado de Direito*, que incorpora os valores da Liberdade do *Estado Democrático de Direito*, ou *Estado Social de Direito*, com o atendimento das demandas sociais de acordo com a *Solidariedade*, tão cara ao *Estado Social*, a partir de uma perspectiva plural e axiológica, que marca o pensamento jurídico pós-positivista. É o Estado da *sociedade de Risco*. Sobre a discussão a respeito da nomenclatura “*Estado Social e Democrático de Direito*”, vide: SANTAMARÍA IBEAS, J. Javier. *Los valores superiores en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional – libertad, justicia, igualdad y pluralismo político*. Madrid: Dykinson, 1997, p. 84 e segs.

das leis, direito subjetivo e segurança do direito”⁵, é indispensável a busca de novos paradigmas, nos quais o valor da segurança jurídica, vinculando-se aos interesses da sociedade, passa a ser efetivado não apenas pela legalidade numa acepção individualista, mas, a partir da sua reaproximação com o valor da justiça⁶.

Mediante a aproximação da segurança jurídica com a justiça, a ponderação entre esses dois valores promove a convivência pacífica entre os princípios deles decorrentes, em especial, o da legalidade e o da capacidade contributiva⁷.

A *sociedade de risco*⁸ em que vivemos, é marcada pela imprevisibilidade decorrente de a incapacidade do exame do passado justificar o presente e pela ambivalência, revelada pelos efeitos colaterais de uma medida tomada a favor de um segmento a gerar ônus a outros grupos, a busca da solução adequada revela-se ainda mais incerta, porém cada vez mais necessária. No campo da repartição dos encargos tributários, em que as mesmas considerações são pertinentes, a questão se torna ainda mais complexa em razão da tendência individualista, baseada no positivismo liberal, e na mitificação quanto à existência de uma categoria de *direitos do contribuinte*, como se todas as empresas e pessoas tivessem sempre interesses coincidentes. A ilusão se completa com a difusão do mito de que os interesses de todos os contribuintes se contrapõem ao Estado, opressor da liberdade individual.

A falta de consciência da *ambivalência fiscal* faz com que o Direito Tributário seja, até hoje, marcado – notadamente no Brasil onde ainda predomina o positivismo formalista – pela crença de que a segurança jurídica se resume, exclusivamente, à proteção do contribuinte contra o exercício do poder de tributar do Estado.

No entanto, aos poucos essa visão vai sendo superada pelo pensamento do *Estado Social e Democrático de Direito*, em que a legalidade tributária é marcada pela definição, num ambiente de pluralismo político, de um critério de divisão dos encargos e benefícios, a partir da composição dos interesses dos mais variados

⁵ FARIA, José Eduardo. *O direito na economia globalizada*. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 39.

⁶ ⁶ PÉREZ LUÑO, Antonio-Enrique. *La seguridad jurídica*. 2. ed. Barcelona: Ariel Derecho, 1994, p. 72: “La aproximación entre seguridad y justicia se produce ahora a partir de una concreción de ambos valores. El primero deja de identificarse con la mera noción de legalidad o de positividad del Derecho, para conectarse inmediatamente con aquellos bienes jurídicos básicos cuyo ‘aseguramiento’ se estima social y políticamente necesario. La justicia pierde su dimensión ideal y abstracta para incorporar las exigencias igualitarias y democratizadoras que informan su contenido en el Estado Liberal de Derecho”.

⁷ TORRES, Ricardo Lobo. Legalidade tributária e riscos sociais. *Revista de Direito da Procuradoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro* n. 53, 2000, p. 179.

⁸ Sobre sociedade de risco no direito tributário, vide: RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A segurança jurídica do contribuinte – legalidade, não-surpresa e proteção à confiança legítima*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008. Sobre o próprio conceito de sociedade de risco, vide: BECK, Ulrich. *La sociedad del riesgo – hacia una nueva modernidad*. Trad. Jorge Navarro, Daniel Jiménez e María Rosa Borrás. Barcelona: Paidós, 1998.

segmentos do corpo social, de acordo com a justiça fiscal, representada pela capacidade contributiva dos cidadãos, e com a prevenção dos riscos sociais⁹.

Nesse cenário em que as despesas estatais são custeadas por receitas públicas, em especial os tributos, que por sua vez hão de ser, no Estado capitalista, inexoravelmente suportados pela sociedade, a questão passa a ser quem vai pagar, e quanto cada um vai pagar. Assim, a concessão de um benefício fiscal para um determinado grupo de contribuintes vai representar um aumento de ônus para aqueles que não foram beneficiados pela medida, pois se a despesa pública não é diminuída pela desoneração fiscal, o Estado vai ter que escolher entre dois caminhos: buscar o aumento de receita em outro segmento, ou frustrar prestações estatais que provavelmente terão como beneficiárias outras pessoas.

Logo, não há mais como crer no mito de que exista, senão na órbita processual e procedimental, um *direito do contribuinte* em contraposição ao interesse do Estado, pois a grande questão do Direito Tributário não é mais a relação vertical entre fisco-contribuinte, mas uma relação horizontal entre os vários contribuintes de uma mesma sociedade¹⁰ ou até mesmo de diferentes países que concorrem num mesmo mercado, hoje globalizado. Na verdade, a lei fiscal apresenta uma natural ambivalência encontrada nos efeitos colaterais que uma medida positiva para determinados contribuintes representará ao direito de outros.

Por essa razão, a segurança jurídica do contribuinte ganha uma dimensão plural baseada na aferição da adequação dos critérios legislativos à justiça fiscal e à repartição dos riscos e custos sociais, posto que, para que a liberdade seja abrangente, deve superar sua dimensão individual e ser capaz de atender aos agentes coletivos¹¹. Em consequência, isonomia e capacidade contributiva não mais se contrapõem à legalidade, que deixou de monopolizar as limitações ao poder de tributar¹², devendo assegurar o cumprimento da divisão dos encargos fiscais pelo critério legal definido com base na razão comunicativa¹³ e na teoria da argumen-

⁹ Sobre a aplicação no Direito Tributário da ideia Segurança Jurídica adequada à sociedade de risco, vide: RIBEIRO, Ricardo Lodi. A segurança dos direitos fundamentais do contribuinte na sociedade de risco. In: SARMENTO, Daniel; GALDINO, Flavio (org.). *Direitos fundamentais – estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 731-767.

¹⁰ TIPKE, Klaus. Fundamentos da justiça fiscal. In: TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e o princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 17: “O Direito Tributário afeta não só a relação cidadão/Estado, mas também a relação dos cidadãos uns com os outros. É um Direito da coletividade”.

¹¹ PETTIT, Philip. *Teoria da liberdade*. Trad. Renato Sérgio Pubo Maciel. Belo Horizonte: Del Rey, 2007, p. 245.

¹² NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 1998, p. 683.

¹³ A razão comunicativa, segundo Habermas, se traduz na capacidade humana dirigida ao entendimento, em oposição à ação instrumental, dirigida à obtenção de objetivos. Deste modo, a pretensão de verdade do proponente deve ser defensável a partir de argumentos que possam superar as objeções de possíveis oponentes, e, ao final, contar com a aprovação de um acordo racional da

tação¹⁴, mediante a participação decisiva da opinião pública e dos meios de comunicação¹⁵, em ambiente marcado pelo pluralismo político.

Nesse cenário do Estado Social e Democrático de Direito, busca-se o equilíbrio da capacidade contributiva e da legalidade, com a retomada da primeira sem as conotações vinculadas à arrecadação da maior quantidade de recursos, verificada na jurisprudência dos interesses, mas a partir da subordinação aos valores da justiça e liberdade. Como salienta John Rawls, o sistema de tributação tem o intuito de arrecadar a receita exigida pela justiça, devendo o governo receber os recursos necessários para fornecer os bens públicos para que o princípio da diferença seja satisfeito¹⁶.

Por outro lado, durante muito tempo uma visão exclusivista do princípio da capacidade contributiva, que lhe concebia como uma orientação de caráter absoluto, levou à crise do princípio diante da ocorrência de fenômenos, como a extrafiscalidade. Os contornos normalmente fixados pela doutrina para a formulação da capacidade contributiva não pareciam suficientes para a explicação do fenômeno da tributação extrafiscal e da praticabilidade tributária. Nesse contexto, o princípio em tela reduziu-se a mera proibição do arbítrio¹⁷, e embora fosse até levado em consideração pelos tribunais, poderia ser afastado diante de qualquer alegação fundamentada.

No entanto, não é suficiente a simples alusão a um objetivo extrafiscal ou à praticidade da arrecadação para afastar, como num passe de mágica, a aplicação da capacidade contributiva. A contradição entre esta e outros valores caros ao Direito, como a simplificação administrativa e a especial tutela constitucional a determinados grupos é resolvida mediante a ponderação de interesses e a aplicação do princípio da razoabilidade.

Tais conflitos, como assinala Pedro Herrera Molina, podem se dar entre os próprios elementos integrantes da capacidade contributiva, como, por exemplo, a aplicação de uma progressividade que afete o princípio da renda líquida, o que o

comunidade (HABERMAS, Jürgen. *Direito e democracia* – entre facticidade e validade. Trad. Flávio Beno Siebeneichler. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 2003. v. I, p. 32).

¹⁴ ALEXY, Robert. *Teoria da argumentação jurídica* – a teoria do discurso racional como teoria da justificação jurídica. Trad. Zilda Hutchinson Schild Silva. São Paulo: Landy, 2001. Registre-se a crítica de Kaufmann à utilização da teoria da argumentação de Alexy aos processos judiciais, em que os participantes não utilizam a argumentação racional, uma vez que desenvolvem uma atividade estratégica e não comunicativa, são sujeitos a leis defeituosas, não há saturação dos argumentos e a coisa julgada supera, em nome da paz social, a verdade e a justiça (KAUFMANN, Arthur. *Filosofía del derecho*. Trad. Luis Villar Borda e Ana María Montoya. Bogotá: Universidad Externato de Colombia, 1996, p. 194).

¹⁵ CASÁS, José Osvaldo. *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente* – a partir del principio de reserva de ley tributaria. Buenos Aires: Ad-Hoc, 2002, p. 317.

¹⁶ RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 1997, p. 307.

¹⁷ HERRERA MOLINA, Pedro M. *Capacidad económica y sistema fiscal* – análisis del ordenamiento español a la luz del derecho alemán. Barcelona: Marcial Pons, 1998, p. 77.

referido autor denomina de conflito interno; ou entre a capacidade contributiva e outros princípios jurídicos e objetivos almejados pelo legislador, como a extrafiscalidade e a praticidade administrativa, configurando os denominados conflitos externos.

Os conflitos externos ocorrem também entre a capacidade contributiva e outros princípios e normas do nosso sistema constitucional. A Justiça e a Igualdade, concretizadas pelo princípio da capacidade contributiva, podem entrar em tensão com o valor da Segurança Jurídica e com o princípio da legalidade. A ponderação entre capacidade contributiva e legalidade, sem que *a priori* se possa defender a prevalência de qualquer delas, não dá margem para que o juiz possa tributar o contribuinte apenas com base na capacidade contributiva, sem que haja previsão legal do tributo. A capacidade contributiva que será tributada estará prevista na lei, em respeito à Segurança Jurídica. Por sua vez, o legislador definirá o fato gerador do tributo de acordo com a capacidade contributiva, e o aplicador do direito irá interpretar a lei de acordo com o referido princípio. As cláusulas antielisivas e a adoção de conceitos indeterminados e de cláusulas gerais na definição de fato geradores de tributos constituem exemplos da tendência à ponderação entre legalidade e capacidade contributiva, pelo próprio legislador, com a primeira cedendo espaço à última. Já a vedação ao uso da analogia para a criação de tributo pelo § 1º do art. 108 do CTN constitui exemplo de prevalência da segurança jurídica sobre a capacidade contributiva.

Os conflitos externos também aparecem no fenômeno da extrafiscalidade, tensão muitas vezes não compreendida pela doutrina. Muitos autores, ainda hoje, defendem o afastamento da capacidade contributiva em nome do estabelecimento de uma política extrafiscal nos campos social, econômico, ambiental, e da saúde por meio da tributação¹⁸. E foi justamente essa tendência que ocasionou o desprestígio do princípio da capacidade contributiva nos anos 60 e 70. No entanto, como é quase consenso na moderna doutrina, não se pode afastar a aplicação da capacidade contributiva diante de um mero objetivo extrafiscal. É preciso, ao contrário, que o objetivo extrafiscal seja razoável¹⁹, e que prevaleça diante de um juízo de ponderação de valores entre a igualdade e a capacidade contributiva²⁰, a fim de que não sejam criados privilégios odiosos sob o pano da extrafiscalidade²¹.

Em nosso país, o Supremo Tribunal Federal teve oportunidade de reconhecer a necessidade do objetivo extrafiscal ser razoável, não transbordando para o

¹⁸ Por todos: CARRERA RAYA, Francisco José. *Manual de derecho financiero*. Madrid: Tecnos, 1993. v. I, p. 94.

¹⁹ PÉREZ ROYO, Fernando. *Derecho financiero y tributario – parte general*. 10. ed. Madrid, 2000, p. 37.

²⁰ HERRERA MOLINA, Pedro M. *Capacidad económica y sistema fiscal – análisis del ordenamiento español a la luz del derecho alemán*. Barcelona: Marcial Pons, 1998, p. 100.

²¹ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro*, p. 86.

arbítrio, no julgamento onde se discutia a constitucionalidade do critério temporal de distinção, promovida pelo art. 6º do Decreto-lei n. 2.434/1988, para a concessão de isenção do IOF incidente sobre as operações de câmbio vinculadas às importações cujas guias tivessem sido expedidas até determinada data²².

De fato, a quebra do tratamento igualitário conferido pelo legislador aos que revelam a mesma capacidade contributiva só pode se dar em função da finalidade extrafiscal, como observa Ferreiro Lapatza²³, caso estejam presentes os requisitos mínimos do referido princípio e quando os fins extrafiscais almejados sejam também amparados pela Constituição.

Outra fonte de conflito externo aparece com as normas de simplificação da legislação tributária, baseadas no interesse da fiscalização em combater a elisão fiscal, reduzir os custos da arrecadação e do contribuinte, e simplificar o procedimento de recolhimento, arrecadação e fiscalização dos tributos. É no âmbito das normas simplificadoras que vamos encontrar a chamada praticabilidade tributária.

3. Limites e possibilidades da praticabilidade tributária

Para Misabel Abreu Machado Derzi, uma das precursoras na análise deste tema no Brasil, “os estudos mais aprofundados sobre as técnicas relacionadas à praticabilidade que estão voltadas a possibilitarem a execução simplificada, econômica e viável das leis (entre elas a tipificação) foram desenvolvidos pelos juristas alemães, nas últimas décadas.”²⁴

Nesse sentido, merece destaque obra dedicada ao tema da praticabilidade, de autoria de Regina Helena Costa, recentemente empossada como Ministra do Egrégio STJ, em que, com proficiência, extrai o seguinte fundamento:

“A complexidade do sistema jurídico, reflexo da complexidade socioeconômica, aliada à descrença da sociedade e à ausência de regras, características da era pré-moderna, acarreta, ao mesmo tempo, a necessidade de simplificação.”²⁵

A partir daí a autora traz a seguinte definição:

“Portanto, a praticabilidade, também conhecida como praticidade, pragmatismo ou factibilidade, pode ser traduzida, em sua acepção jurídica, no conjunto de técnicas que visam a viabilizar a adequada execução do ordenamento jurídico.”²⁶

²² STF, 1ª Turma, AGRAG n. 142.348-1/MG, Rel. Min. Celso de Melo, DJ 24.3.1995, p. 6.807.

²³ FERRERO LAPATZA, José Juan. *Curso de derecho financiero español*. 21. ed. Barcelona: Marcial Pons, 1999, p. 62.

²⁴ DERZI, Misabel Abreu Machado. Em notas de atualização de: Aliomar Baleeiro. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. atualizada por Misabel Abreu Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 789.

²⁵ COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e justiça tributária – exequibilidade de lei tributária e direitos do contribuinte*. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 17-8.

²⁶ COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e justiça tributária – exequibilidade de lei tributária e direitos do contribuinte*. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 53.

Importante assentar que as técnicas de praticabilidade encontram sua validade na ordem constitucional, desde que respeitados e preservados seus preceitos, entendimento esse corroborado por toda a doutrina. Diante da formulação basilar dos tributos, presentes já no corpo da Constituição da República, cabe ao legislador infraconstitucional tomar como balizas aquilo que já se encontra cristalizado na Carta Magna. Disso resulta, segundo Regina Helena Costa, uma “pequena margem de liberdade outorgada aos legisladores ordinário e complementar para dispor sobre tributação”²⁷.

Daí por que a aplicação do princípio da praticabilidade deve obediência aos princípios éticos e morais, relacionados à moralidade e à justiça. E isto nada mais é do que uma acepção lógica, na medida em que intrínseco o referido princípio ao processo legiferante que sempre estará adstrito aos preceitos e limites constitucionais.

Dentre esses limites as regras constitucionais de competência tributária e o princípio da capacidade contributiva²⁸ têm conotação de destaque, eis que expressão do princípio de maior amplitude, o princípio da igualdade, que se traduz no sentido da racionalidade que enseja o fim maior do Direito. Assim é que, no campo tributário, o princípio da capacidade contributiva é a mais próxima decorrência da ideia de justiça fiscal, já que, como bem disse Klaus Tipke, “nenhuma pessoa desejaria ser tributada mais que outra em igualdade de condições econômicas”²⁹.

Por criar presunções, ficções e sistemáticas simplificadoras, corre-se o risco de, a partir de tais técnicas, atingirem-se fatos que não estejam assentados em realidades econômicas que possam exprimir a real força do contribuinte.

A praticabilidade é referida por Misabel Derzi como um princípio que “autoriza a criação de presunções, tetos e somatórios em lei, desde que, com isso, não fiquem anulados princípios constitucionais como aquele que veda utilizar tributos com efeito de confisco ou aquele que determina a graduação dos impostos de acordo com a capacidade econômica do contribuinte”³⁰.

Neste contexto, a autorização para a aplicabilidade deste princípio tem como requisito maior a atenção à capacidade contributiva. Na medida em que esta per-

²⁷ COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e justiça tributária – exequibilidade de lei tributária e direitos do contribuinte*. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 86.

²⁸ A capacidade contributiva encontra-se expressa no art. 145, § 1º, da Constituição da República, da seguinte forma: “Art. 145. § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”

²⁹ TIPKE, Klaus. *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*. Trad. Pedro Herrera Molina. Barcelona: Marcial Pons, 2002, p. 34.

³⁰ DERZI, Misabel Abreu Machado. Em notas de Atualização de: Aliomar Baleeiro. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, p. 549, nota 3.1, e p. 580-581, nota 10.3.

missão se volta justamente para atingir signos de riqueza, é primordial que esses signos de riqueza não sejam abalados em sua inteireza. “Assim é que, no uso de abstrações generalizantes no âmbito tributário, como é o caso das presunções absolutas e ficções, é vedado ao legislador, ‘baralhando conceitos e institutos, mediante atabalhoadas equiparações jurídicas, esquivar-se da rigorosa observância do tratamento isonômico’.”³¹ Como se vê, o princípio da praticabilidade, para ser válido, deve andar de mãos dadas com o da capacidade contributiva.

Não se confundindo, modernamente, a Justiça Tributária com os interesses da arrecadação, a legitimidade de tais normas dependerá da proporcionalidade dessas medidas vista sob o ângulo do princípio da capacidade contributiva. No entanto, pouco adianta uma definição legal que abstratamente seja fiel à capacidade contributiva efetiva, mas que, no entanto, dada a complexidade na apuração da base tributável, seja de difícil controle pela Administração. E diante de tal dificuldade, muitos contribuintes poderão deixar de recolher seus tributos, o que provocará uma injusta repartição das despesas públicas e uma violação do princípio da isonomia.

A rigor, sendo o princípio da capacidade contributiva uma decorrência do valor da Igualdade, uma norma simplificadora que daquele se afaste em alguns casos individuais, mas que venha a garantir a prevalência da isonomia (que poderia ser violada pela facilidade no descumprimento da legislação tributária pelos contribuintes, ou pelo alto custo para a sociedade na adoção de medidas que impeçam esse descumprimento), não atenta contra o referido princípio.

É que, como ressalta Pedro Herrera Molina, o próprio princípio da capacidade contributiva é violado se não há possibilidade de se estabelecer mecanismos de controle do cumprimento das obrigações tributárias pelos contribuintes menos imbuídos do dever de contribuir para as despesas públicas ou quando o alto custo desses controles é suportado por toda a sociedade³².

No entanto, tais medidas simplificadoras não podem descambar para uma tributação que, na maioria dos casos, não reflita a capacidade contributiva de cada um dos contribuintes, e nem impingir a qualquer deles uma carga tributária radicalmente distinta da que seria devida caso não houvesse a medida simplificadora³³.

³¹ DERZI, Misabel Abreu Machado. Em notas de Atualização de: Aliomar Baleeiro. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, p. 549, nota 3.1, e p. 580-581, nota 10.3.

³² Defende Pedro Herrera Molina: “Ahora bien, la ineficacia administrativa lleva consigo una aplicación deficiente del sistema fiscal, y ésta supone necesariamente un reparto desigual de las cargas fiscales en beneficio de aquellos menos honrados o con menos posibilidades de defraudar. *A sensu contrario*, la eficacia del control administrativo constituye una condición necesaria (no suficiente) del sistema tributario justo.” (*Capacidad económica y sistema fiscal – análisis del ordenamiento español a la luz del derecho alemán*. Barcelona: Marcial Pons, 1998, p. 161).

³³ HERRERA MOLINA, Pedro M. *Capacidad económica y sistema fiscal – análisis del ordenamiento español a la luz del derecho alemán*. Barcelona: Marcial Pons, 1998, p. 162.

Há, mais uma vez, que se analisar a razoabilidade da medida simplificadora. Em primeiro lugar, deve-se verificar se a mesma é realmente necessária para assegurar a manutenção da isonomia tributária no cumprimento das obrigações pelos contribuintes, ou se a tributação pela capacidade efetiva já não seria suficiente para atingir esse objetivo.

Quanto à adequação, deve-se perquirir se a medida simplificadora realmente resulta em vantagens, no que tange à isonomia e à capacidade contributiva, a partir do cumprimento das obrigações tributárias por todos os contribuintes, em relação à tributação pela riqueza efetiva, considerando que as dificuldades de controle levariam a uma grande evasão fiscal.

Por fim, num exame de proporcionalidade em sentido estrito, resta verificar se na maioria dos casos a capacidade contributiva efetiva é atendida pela medida de simplificação e se nenhum contribuinte será tributado em valor significativamente maior do que o determinado pela capacidade efetiva³⁴.

É preciso ainda estabelecer uma relação de custo/benefício, a fim de evitar que a tributação pela capacidade efetiva se revele tão cara para o Estado, e em última análise para o conjunto dos contribuintes, que acabe por comprometer uma sistemática que pouco irá distinguir-se, em termos quantitativos, do regime simplificado.

Por isso é que, embora o princípio da capacidade contributiva não seja absoluto, como não o é qualquer princípio, ele não é aniquilado pela introdução da técnica de praticabilidade, entrando em ponderação com essa, a partir dos critérios de proporcionalidade acima citados, evitando que certos limites sejam ultrapassados. Daí por que a noção de praticabilidade evoca a obediência da capacidade contributiva em conjunção com outros princípios, como os da razoabilidade e da proporcionalidade. Na seara tributária, a razoabilidade está ligada à ideia do não confisco, ou seja, a tributação que não supera a capacidade contributiva individual.

A fim de preservar a capacidade contributiva, é preciso que a técnica legislativa de praticabilidade preveja a chamada *cláusula de ajustamento ou de retorno à igualdade* que em nome da ponderação entre os princípios ligados à igualdade e à capacidade contributiva e a praticabilidade, preserva a dimensão individual dos primeiros, como destaca Humberto Ávila³⁵:

“Pode suceder, no entanto, que, embora válida como regra geral, a padronização possa deixar de ser aplicada, porque provoca efeitos mais intensos relativamente a determinados contribuintes. Em razão disso, qualquer modelo de padronização tributária deve, necessariamente, envolver a devolução das di-

³⁴ HERRERA MOLINA, Pedro M. *Capacidad económica y sistema fiscal* – análisis del ordenamiento español a la luz del derecho alemán. Barcelona: Marcial Pons, 1998.

³⁵ ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 105-106.

ferenças que sejam significativas e, por isso, mesmo, causem gravames que comprometam a eficácia mínima de princípios fundamentais. *Assim, qualquer padronização deve ter cláusulas de abertura ou de equidade (Härtteklauseln), que podem evitar determinados rigorismos e proporcionar uma diferenciação concretamente justa. As cláusulas de equidade constituem uma obrigação do legislador (Verpflichtung des Gesetzgebers). A obrigatoriedade dessas cláusulas decorre da já evidenciada primazia da igualdade particular frente à geral na Constituição, externada pelo estabelecimento da capacidade contributiva como princípio geral da tributação com base em presunções como exceção vinculada à dimensão real do fato gerador, e pela atribuição de poderes aos entes federados por meio de regras que vinculam o surgimento válido da obrigação tributária à dimensão real dos fatos descritos nos aspectos materiais das hipóteses de incidência.*” (Destacamos)

4. A praticabilidade tributária e o deslocamento da sujeição passiva

De modo geral, a sujeição passiva tributária, enquanto dever jurídico de pagar o tributo, recai sobre o contribuinte, assim entendido como aquele que pratica o fato gerador, como signo presuntivo de riqueza deste. É o que Rubens Gomes de Sousa³⁶ chamava de sujeição passiva direta. Porém, no interesse da arrecadação e fiscalização tributárias, em nome da praticabilidade administrativa, a lei pode transferir o ônus de pagar o tributo para alguém que, embora não praticando o fato gerador, tem sua obrigação decorrente de lei, que identifica a sua relação com o contribuinte ou com o fato gerador. É a chamada sujeição passiva indireta, que pode se dar por substituição tributária ou por transferência tributária. Se a primeira antecede a ocorrência do fato gerador, sendo a solução originalmente concebida pelo legislador, na segunda, a lei originalmente prevê que a obrigação de pagar o tributo é do contribuinte, mas, por circunstâncias supervenientes ao fato gerador, a obrigação é transferida a um terceiro, seja por sucessão tributária, quando este adquire a riqueza sobre a qual se deita a tributação, seja por aquilo que o Código Tributário Nacional denomina de responsabilidade de terceiros, em seus arts. 134 e 135.

Na sujeição passiva direta, é o próprio contribuinte que tem o dever jurídico de recolher o tributo incidente sobre o fato gerador por ele praticado. Assim, ele não desconta ou cobra nada de alguém, independentemente da existência ou não de repercussão econômica reconhecida pelo direito, como se dá na tributação indireta, cenário em que a repercussão econômica é, em parte, juridicamente relevante, ou mesmo na monofasia tributária, em que o legislador escolhe um único contribuinte da cadeia para recolher todo o tributo.

³⁶ SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. Edição Póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 92.

Na sujeição passiva indireta, a obrigação de recolher o tributo é legalmente atribuída ao responsável tributário, que não pratica o fato gerador, mas que é chamado, seja originalmente e exclusivamente, como na substituição, seja de forma superveniente, como na transferência, em que a obrigação é assumida pelo sucessor tributário ou ainda, no caso da chamada responsabilidade de terceiros, por aquele que tem o dever jurídico de zelar pelo pagamento do tributo, seja exclusiva, solidária ou subsidiariamente. Nesta última modalidade, da responsabilidade de terceiros, como a capacidade contributiva escolhida pelo legislador é de outrem, o sujeito passivo que negligenciou o dever jurídico de zelar pelo pagamento do tributo é chamado a compor o polo passivo da relação jurídico-tributária.

A figura da retenção na fonte pode se traduzir em substituição tributária, como ocorre na contribuição previdenciária do empregado nos termos do art. 30, I, da Lei n. 8.112/1991, em que o empregador é original e exclusivamente responsável pelo pagamento do tributo, ou em transferência por responsabilidade de terceiros, como ocorre no imposto de renda pessoa física, em que o contribuinte persiste na sujeição passiva nos casos em que a retenção na fonte incorre, nos termos do art. 722 do RIR. Neste último caso, quando do nascimento da obrigação, a sujeição passiva era só do contribuinte. A fonte tinha apenas a obrigação acessória de reter e recolher. Desatendendo a esse dever jurídico, passa a ser solidariamente responsável em caso de inadimplemento da obrigação principal pelo contribuinte, o que só foi possível porque a fonte descumpriu a sua obrigação acessória de descontar o tributo daquele³⁷.

Como fruto da ponderação entre a capacidade contributiva revelada pela base de cálculo efetiva e a praticidade administrativa traduzida na antecipação do pagamento, a norma do art. 150, § 7º, da CF estabelece a possibilidade de cobrar tributo cujo fato gerador ainda não ocorreu a partir da teoria do fato gerador presumido. Porém, o constituinte deixou clara a opção por uma presunção relativa, a ser confrontada com a realidade, a partir da necessidade de restituição imediata e preferencial, caso a presunção não se realize. Ora, se a base de cálculo presumida foi maior do que a efetivamente realizada, seria lógica a necessidade de restituição do indébito. No entanto, o STF considerou que na substituição tributária a base de cálculo presumida é definitiva, não havendo o que restituir³⁸, aderindo ao argumento dos Estados-membros de que a devolução de tal montante acabaria por comprometer a sistemática da substituição tributária diante da impossibilidade de o fisco estadual calcular, em cada caso, a diferença entre a base de cálculo presumida e a base de cálculo realizada. Com isso restou consagrada a prevalência das normas de simplificação, em detrimento da capacidade contributiva efetiva. É de se observar que o Tribunal considerou a necessidade da

³⁷ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Tributos – teoria geral e espécies*. Niterói: Impetus, 2013, p. 117-118.

³⁸ STF, Pleno, ADI n. 1.851/AL, Rel. Min. Ilmar Galvão, *DJU* 22.11.2002, p. 55.

permanência dessa norma de simplificação para a manutenção do regime de substituição tributária e a conseqüente promoção de uma arrecadação mais imune à evasão. Considerou também o Tribunal a ausência de discrepância entre o valor presumido e o valor efetivo na maioria dos casos, em face da adoção do regime de substituição tributária em mercados sujeitos a preços uniformes, constituindo a tributação excessiva apenas uma eventualidade.

Todavia, deixou nossa Corte Maior de considerar a possibilidade de o regime estabelecer uma radical discrepância em determinados casos individuais, comprometedor da própria legitimidade da norma. Por outro lado, o art. 150, § 7º, da Constituição Federal, como ressaltado nos votos vencidos, não autoriza normas simplificadoras na substituição tributária que se afastem da capacidade contributiva efetiva. É que o referido dispositivo constitucional, ao determinar ser devida a restituição imediata e preferencial caso o fato gerador presumido não ocorra, estabeleceu que a presunção é relativa, negando abertura a qualquer norma simplificadora que evitasse a tributação conforme a riqueza efetivamente auferida.

A rigor, apenas a partir de uma interpretação meramente literal, como a efetuada pelo Tribunal, poder-se-ia admitir que o fato gerador não ocorrido difere do fato gerador ocorrido sob uma base de cálculo menor, máxime quando a norma não dispõe de mecanismos para quantificar o montante dessa diferença entre o valor presumido e o efetivo, a fim de se dimensionar, à luz do princípio da razoabilidade, os prejuízos que eventualmente sejam impostos ao contribuinte.

É que as técnicas de praticidade administrativas quando ponderadas com a capacidade contributiva não podem estabelecer uma tributação diversa da ordinariamente prevista de forma definitiva, salvo nos casos que a adoção ao regime simplificado é uma opção do contribuinte. Impor ao contribuinte uma base de cálculo diferente da ordinariamente prevista constitui não só uma violação da capacidade contributiva, mas da própria regra de competência constitucional do imposto, pois, no caso do ICMS, passar-se-ia a tributar algo diferente da circulação de mercadorias.

Porém, em julgamento posterior, em boa hora o STF mudou de posição admitindo a necessidade de restituição do indébito sobre o ICMS cujo fato gerador se deu sob uma base de cálculo maior, na substituição tributária para frente, a partir do argumento de que o princípio da praticabilidade “não prepondera na hipótese de violação de direitos e garantias dos contribuintes, notadamente os princípios da igualdade, capacidade contributiva e vedação ao confisco, bem como a arquitetura de neutralidade fiscal do ICMS”³⁹.

Em função dessas diretrizes estabelecidas pelo STF, é forçoso reconhecer que nos casos das técnicas de praticabilidade que alteram o sujeito passivo da

³⁹ STF, Pleno, RE n. 593.849/MG, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, *DJe* 3.5.2010.

obrigação tributária, seja na substituição tributária, na retenção do tributo na fonte ou na tributação monofásica, em que um contribuinte é escolhido para recolher a carga tributária de toda a cadeia econômica, a cláusula de retorno à igualdade e à capacidade contributiva, que legitima à luz da Constituição Federal tal técnica de praticabilidade, é a possibilidade do substituto, fonte ou contribuinte único recuperar o encargo financeiro por meio da repercussão econômica, embutindo no preço do produto por ele comercializado todo o ônus fiscal da cadeia, de modo a que os contribuintes subsequentes suportem, um a um a pressão fiscal, até chegar ao consumidor final que irá ser onerado por toda a tributação.

Assim, observando-se o não recolhimento do tributo à época da ocorrência dos fatos geradores por força de medidas judiciais, impossibilitando a repercussão econômica, retira-se a cláusula de retorno, imputando ao patrimônio do sujeito passivo todo o ônus fiscal da cadeia, aniquilando seus direitos fundamentais em razão de uma tributação confiscatória, que supera a capacidade contributiva revelada pela operação por ela praticada.

Mais uma vez aqui vale considerar as conclusões de Regina Helena Costa⁴⁰:

“Na elaboração da norma jurídico-tributária, portanto, deverá atentar para os índices de capacidade contributiva econômica identificados pela ciência das Finanças. Sua decisão é política, mas não pode, evidentemente, recair em evento que não se constitua num sintoma de capacidade contributiva. Desse modo, a capacidade contributiva a ser considerada na hipótese de incidência não pode ser aparente, sob pena de se ter uma capacidade econômica vazia. Nas hipóteses a serem consideradas adiante o desafio será encontrar o ponto de equilíbrio entre a necessária praticabilidade e a realização da isonomia. Vale dizer, o respeito à isonomia e à capacidade contributiva tem prevalência, e, assim, somente é legítima a praticabilidade que não conculque tais valores, mas, ao contrário, os efetive”

Não se pode aceitar, escorada na concepção fiscalista de arrecadar a qualquer preço, que o sujeito passivo venha a arcar com o peso do tributo de toda a cadeia. Se antes, ainda no momento da concepção da norma simplificadora, a eficiência na geração de receita não poderia ser estabelecida em detrimento da capacidade contributiva, o mesmo se diga para cobrança, sob a ótica daquela norma, em momento posterior, em que não é mais possível a aplicação da cláusula de retorno.

Em relação à substituição tributária, este posicionamento é acolhido pelo Superior Tribunal de Justiça⁴¹ no sentido em que resta certo que a partir do momento em que o substituído consegue subverter a lógica imposta pela substituição e impedir que o substituto venha a recolher por meio de medidas liminares, recai

⁴⁰ COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e justiça tributária – exequibilidade de lei tributária e direitos do contribuinte*. São Paulo: Malheiros, 2007, p.123.

⁴¹ STJ, 1ª Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, *DJe* 3.5.2010.

sobre os substituídos as posteriores cobranças que venham ocorrer em caso de cassação dessas liminares. Isso ocorre porque a Corte Federal reconhece que na substituição tributária, a capacidade contributiva auferida é a do próprio substituído, configurando-se a substituição em técnica de simplificação que leva em consideração o princípio da praticabilidade administrativa. Assim, a capacidade contributiva que é auferida continua sendo daqueles que efetivamente praticaram os fatos geradores – os substituídos – e não do substituto, que é, sim, o responsável pelo pagamento do tributo. Verifica-se tal lógica pela leitura da ementa abaixo:

“Direito tributário. Recurso especial. ICMS. Regime de substituição tributária. Não recolhimento pelo substituto por força de decisão liminar. Ulterior revogação. Impossibilidade de cobrança do substituto em relação às exações geradas no período de vigência do *decisum*. [...]”

4. A partir do momento em que foi notificada da concessão do provimento liminar em favor da substituída, a ora recorrente (fabricante), obrigada a cumprir a determinação judicial que lhe foi comunicada, ficou impedida de realizar o recolhimento do ICMS na qualidade de substituta tributária, o que configura a irreversibilidade da situação.

5. Em atenção ao Princípio da Capacidade Contributiva, o substituto tributário, ainda que seja o responsável pelo recolhimento do tributo (no caso, o ICMS no regime antecipado), deve ter a possibilidade de repassar o seu ônus ao verdadeiro contribuinte, mediante a inclusão do valor do imposto no preço das mercadorias. Por tal motivo, o substituto apenas poderá ser cobrado pelo Fisco se, por culpa ou dolo, deixar de proceder ao recolhimento do tributo, ocasião em que passará a figurar na posição de devedor principal, por desrespeito à determinação legal de proceder ao recolhimento de acordo com a sistemática da substituição.

6. Não havendo dolo ou culpa do substituto tributário, considerando que o comando legal que determinava o recolhimento do tributo pelo regime da substituição tributária foi substituído pela determinação judicial que autorizou o recolhimento pelo próprio contribuinte, não há como responsabilizá-lo pelo inadimplemento do tributo, sob pena de locupletamento do contribuinte substituído.

7. Nessas hipóteses ‘exigir o ICMS do substituto, como pretende o fisco, é subverter o princípio da capacidade contributiva, exonerando o contribuinte do imposto por ele devido e onerando exclusivamente o responsável’ (REsp 887.585/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 18/12/2008, DJe 13/3/2009).

8. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, provido.” (Destacques acrescidos)

Em relação à retenção de imposto na fonte, a Secretaria da Receita Federal, por meio da Instrução Normativa n. 104/2000, vem entendendo que, em caso de inexistência de retenção em face de decisão judicial, o imposto deve ser recolhido pelo contribuinte:

“Art. 1º Salvo disposição em contrário expressa em lei, na hipótese de cassação de medida judicial que haja impedido a retenção e o recolhimento, pelo responsável tributário, de tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, o pagamento do débito deverá ser efetuado pelo próprio contribuinte.”

No mesmo sentido, o Parecer Normativo Cosit n. 1/2002:

“Decisão judicial. Não retenção do imposto. Responsabilidade.

Estando a fonte pagadora impossibilitada de efetuar a retenção do imposto em virtude de decisão judicial, a responsabilidade desloca-se, tanto na incidência exclusivamente na fonte quanto na por antecipação, para o contribuinte, beneficiário do rendimento, efetuando-se o lançamento, no caso de procedimento de ofício, em nome deste.”

Já em relação à tributação monofásica ainda não há manifestação administrativa ou jurisprudência dos Tribunais Superiores agasalhando a tese que já foi consagrada na substituição tributária e na retenção na fonte. No entanto, as mesmas razões de decidir estão presentes, uma vez que a quebra da técnica de praticabilidade administrativa por decisão judicial retira da equação normativa a cláusula de retorno à igualdade, violando o juízo de ponderação estabelecido pelo legislador e ferindo a capacidade contributiva do sujeito passivo que foi designado como arrecadador do tributo cuja manifestação de riqueza pertence a um terceiro.

5. Conclusão

No Estado Social e Democrático de Direito, com a virada kantiana que aproxima o Direito da pauta axiológica que lhe fundamenta, é verificada a superação de mais de dois séculos de positivismos. Seja o de índole normativista, do Estado Liberal, que entronizava o valor da segurança jurídica e o princípio da legalidade sobre todos os outros, seja o de índole economicista, do auge do Estado Social, que elegia a capacidade contributiva como ideia central de regime baseado na Justiça como meio de arrecadação de recursos para a Fazenda Pública. Com o pluralismo metodológico do pós-positivismo tributário, há a ponderação entre a Segurança Jurídica e a Justiça na fase de legitimação do ordenamento jurídico, viabilizando um sistema em que legalidade de capacidade contributiva são prestigiadas sem que haja predominância de uma sobre a outra.

Nesse cenário, em que a ponderação entre os dois princípios é resolvida pela proporcionalidade, a lei tributária, a fim de atingir a igualdade por meio da generalidade, adota expressamente técnicas de simplificação administrativa, em especial a praticabilidade tributária, a fim de garantir, de forma viável, a execução da norma tributária para todos os contribuintes.

No entanto, como é fruto da ponderação da legalidade com a capacidade contributiva, a praticabilidade pressupõe soluções que preservam a segunda, a partir da adoção de cláusula de retorno à igualdade, a fim de não violar os direitos individuais do sujeito passivo.

Uma das principais técnicas de praticabilidade tributária é a atribuição a alguém da obrigação de recolher tributo em relação à manifestação de riqueza de terceiro, como ocorre na substituição tributária, na retenção na fonte e na tributação monofásica. Em todos esses casos, o ordenamento jurídico, sob pena de violar a capacidade contributiva, deverá prever cláusula de retorno à igualdade. É por essa razão que na substituição tributária para frente, em caso de o fato gerador ocorrer sob uma base de cálculo menor que a presumida, o contribuinte tem o direito à restituição.

Por outro lado, mas pelas mesmas razões, quando decisões judiciais afastam a equação legislativa que permite a repercussão econômica daquele que recolheu o tributo, em relação ao agente econômico dotado da manifestação de riqueza tributada, impedido que o primeiro recupere o tributo que lhe foi exigido, não há possibilidade de cobrar o tributo do substituto, da fonte ou do contribuinte monofásico, uma vez que a superação do provimento jurisdicional não tem o condão de restabelecer a solução normativa que, ponderando generalidade e capacidade contributiva, previa mecanismo de ressarcimento ao sujeito passivo.

Bibliografia

- ALEXY, Robert. *Teoria da argumentação jurídica – a teoria do discurso racional como teoria da justificação jurídica*. Trad. Zilda Hutchinson Schild Silva. São Paulo: Landy, 2001.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 105-106.
- BECK, Ulrich. *La sociedad del riesgo – hacia una nueva modernidad*. Trad. Jorge Navarro, Daniel Jiménez e María Rosa Borrás. Barcelona: Paidós, 1998.
- CARRERA RAYA, Francisco José. *Manual de derecho financiero*. Madrid: Tecnos, 1993. v. I.
- CASÁS, José Osvaldo. *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente – a partir del principio de reserva de ley tributaria*. Buenos Aires: Ad-Hoc, 2002.
- COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e justiça tributária – exequibilidade de lei tributária e direitos do contribuinte*. São Paulo: Malheiros, 2007.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. Em notas de atualização de: Aliomar Baleeiro. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. atualizada por Misabel Abreu Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997.
- FARIA, José Eduardo. *O direito na economia globalizada*. São Paulo: Malheiros, 1999.
- FERRERO LAPATZA, José Juan. *Curso de derecho financiero español*. 21. ed. Barcelona: Marcial Pons, 1999.
- GARCIA NOVOA, César. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Barcelona: Marcial Pons, 2000.
- HABERMAS, Jürgen. *Direito e democracia – entre facticidade e validade*. Trad. Flávio Beno Siebeneichler. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 2003. v. I.

- HERRERA MOLINA, Pedro M. *Capacidad económica y sistema fiscal – análisis del ordenamiento español a la luz del derecho alemán*. Barcelona: Marcial Pons, 1998.
- KAUFMANN, Arthur. *Filosofia del derecho*. Trad. Luis Villar Borda e Ana María Montoya. Bogotá: Universidad Externato de Colombia, 1996.
- KIRCHHOF, Paul. La influencia de la Constitución Alemana en su legislación tributaria. In: AGULLÓ AGÜERO, Antonia (coord.). *Garantías constitucionales del contribuyente*. 2. ed. Valencia: Tirant Lo Blanc, 1999.
- NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 1998.
- PÉREZ LUÑO, Antonio-Enrique. *La seguridad jurídica*. 2. ed. Barcelona: Ariel Derecho, 1994.
- PÉREZ ROYO, Fernando. *Derecho financiero y tributario – parte general*. 10. ed. Madrid, 2000.
- PETTIT, Philip. *Teoria da liberdade*. Trad. Renato Sérgio Pubo Maciel. Belo Horizonte: Del Rey, 2007.
- RIBEIRO, Ricardo Lodi. A evolução do princípio da capacidade contributiva e sua configuração no panorama constitucional atual. In: QUARESMA, Regina; OLIVEIRA, Maria Lúcia de Paula (coord.). *Direito constitucional brasileiro – perspectivas e controvérsias contemporâneas*. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 1997, p. 307.
- RIBEIRO, Ricardo Lodi. A segurança dos direitos fundamentais do contribuinte na sociedade de risco. In: SARMENTO, Daniel; GALDINO, Flavio (org.). *Direitos fundamentais – estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.
- RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A segurança jurídica do contribuinte – legalidade, não-surpresa e proteção à confiança legítima*. Rio de Janeiro: Lumen Juris.
- RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Tributos – teoria geral e espécies*. Niterói: Impetus, 2013.
- SANTAMARÍA IBEAS, J. Javier. *Los valores superiores en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional – libertad, justicia, igualdad y pluralismo político*. Madrid: Dykinson, 1997.
- SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. Edição Póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.
- TIPKE, Klaus. Fundamentos da justiça fiscal. In: TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e o princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.
- TIPKE, Klaus. *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*. Trad. Pedro Herrera Molina. Barcelona: Marcial Pons, 2002.
- TORRES, Ricardo Lobo. Legalidade tributária e riscos sociais. *Revista de Direito da Procuradoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro* n. 53, 2000.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. II – Valores e princípios constitucionais tributários, p. 227.