

Novos Princípios do Sistema Tributário Constitucional Brasileiro

New Principles of the Brazilian Constitutional Tax System

Fernando Aurelio Zilveti

Mestre, doutor e livre-docente em Direito Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Pró-reitor do Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT. Professor de Direito Tributário do IBDT. Advogado em São Paulo. *E-mail*: fzilveti@zilveti.com.br.

<https://doi.org/10.46801/2595-6280.60.14.2025.2871>

Resumo

Este ensaio trata dos novos princípios constitucionais tributários incluídos no sistema tributário brasileiro por ocasião da reforma tributária. A Emenda Constitucional n. 132 trouxe novos princípios ao sistema tributário constitucional brasileiro, aqui comentados sob uma perspectiva crítica, com a utilização do direito comparado. A ideia é testar o convívio entre princípios em diferentes sistemas tributários, como o alemão e o italiano. Para tanto, são observadas decisões das cortes constitucionais no sentido de aferir a densidade dos princípios em casos difíceis.

Palavras-chave: tributação, princípios, conflito, reforma tributária, corte constitucional, direito comparado.

Abstract

This essay addresses the new constitutional tax principles introduced into the Brazilian tax system during the tax reform. Constitutional Amendment No. 132 introduced new principles into the Brazilian constitutional tax system, which are discussed here from a critical perspective using comparative law. The idea is to test the coexistence of these principles in different tax systems, such as the German and Italian ones. To this end, decisions of constitutional courts are examined to assess the validity of these principles in hard cases.

Keywords: taxation, principles, conflict, tax reform, constitutional court, comparative law.

1. Introdução

Os princípios de direito tributário constituem a estrutura axiológica e normativa dos sistemas fiscais contemporâneos, funcionando como garantias do contribuinte e, simultaneamente, como instrumentos de racionalização do poder de tributar. Atualmente, diante das circunstâncias apresentadas com a reforma tributária, diria que tais princípios operam como um exoesqueleto sistêmico. Contudo, a materialização desses princípios revela-se condicionada pelas tradições

jurídicas, arranjos constitucionais e opções políticas subjacentes a cada ordenamento, implicando variações significativas quanto ao alcance, à densidade normativa e ao grau de efetividade de cada princípio.

É preciso tratar das variações de densidade e efetividade de princípios neste ensaio. Lembremos que a densidade de princípios de direito tributário se relaciona com a aplicação. Podemos dizer que os princípios da igualdade e da legalidade gozam de alta densidade? Será que os princípios recém integrados expressamente ao sistema tributário constitucional brasileiro possuem aplicação por controle de constitucionalidade? As perguntas de pesquisa mencionadas acima servem de baliza metodológica para este ensaio de direito comparado. A análise comparada entre jurisdições, especialmente aquelas inseridas na tradição do chamado *civil law*, como a Alemanha e a Itália, e o contexto brasileiro, mostra-se profícua para identificar os pontos de inflexão entre a dogmática tributária e a realidade institucional de cada país.

Interessa compreender, por dizer em perspectiva, se os princípios tributários alemães, marcados por uma sólida estrutura de legalidade e proporcionalidade substancial, ou a perspectiva italiana, em que a capacidade contributiva se articula em estreita relação com o princípio da solidariedade, podem oferecer parâmetros de releitura e aperfeiçoamento do sistema brasileiro¹. Em que pese o fato de se tratarem de sistemas tributários constitucionais alienígenas, o estudo comparado serve para testar o grau de densidade principiológica. O princípio da justiça fiscal, recém introduzido na Constituição Federal, por exemplo, já foi bastante discutido na Alemanha. Conforme comentaremos a seguir, as Cortes Constitucionais operam sobre os princípios mesmo que não expressos literalmente nas respectivas Cartas, emprestando exemplos de aferição de densidade axiológica.

Pergunta-se, também nesse contexto, de que forma esses ordenamentos estruturam e aplicam os princípios da legalidade, da isonomia, da capacidade contributiva e da vedação ao confisco em sua concretude jurisprudencial e legislativa, e se tais experiências comparadas podem contribuir para a superação de lacunas interpretativas ou disfunções existentes no sistema tributário brasileiro². Com os

¹ FOLLONI, André. *Capacidade contributiva e solidariedade, fundamentos constitucionais do dever tributário*. São Paulo: Malheiros, 2025, p. 321. O autor traz interessante estudo sobre o tema da capacidade contributiva e da solidariedade, sob uma perspectiva constitucional comparada com a Itália. Faltou, porém, avaliar a aplicação jurisprudencial, como prometido. No livro encontrei algumas afirmações sobre a não aplicação da solidariedade em decisões de planejamento fiscal na Itália (p. 46). Aferindo as decisões mencionadas e outras mais atuais, verificamos que a Corte Constitucional italiana aplica a capacidade contributiva e a solidariedade de maneira harmônica. Disto tratarei mais adiante.

² TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Volume II – Valores e Princípios Constitucionais Tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 143. O autor trata dos princípios, a exemplo da igualdade, com um rigor científico particular. Além de falar do princípio sob a perspectiva filosófica, tece críticas acerca da densidade de cada princípio no sistema tributário. Quiçá seja este o melhor trabalho do gênero produzido no Brasil.

novos princípios de direito tributário inseridos no texto constitucional, oriundos da recente reforma tributária, o tema da concretização ganhou matizes interessantes. A convivência de princípios novos e antigos no texto constitucional deve ser objeto de análise pelo Supremo Tribunal Federal – STF, provavelmente, em função da reforma tributária.

Indaga-se, afinal, em que medida o estudo comparado desses princípios pode auxiliar na conformação de um modelo de tributação que realize, de maneira mais equilibrada, a tensão permanente entre a eficiência arrecadatória e a justiça fiscal. É preciso esclarecer que tal tensão entre princípios povoa boa parte dos sistemas tributários da atualidade em função da pressão fiscal exercida sobre o Estado. Isto se agravou diante do fenômeno da erosão de bases tributárias que assombra o Fisco desde o final do século XX. Em tais circunstâncias, como veremos mais adiante, as Cortes Constitucionais têm sido chamadas a se manifestar diante de ações de política fiscal arrecadatória, que colocam em xeque princípios constitucionais. Expressos no texto constitucional, como no Brasil, ou implícitos, como nos dois sistemas aqui comparados, os princípios constitucionais tributários sofrem juízos de ponderação. Para entender o comportamento das Cortes Constitucionais a demanda de comparação segue um método próprio.

Adota-se neste estudo uma metodologia comparada funcional, voltada à análise crítica de como cada ordenamento enfrenta problemas comuns de limitação ao poder de tributar e proteção do contribuinte, sem perder de vista as especificidades culturais e institucionais que informam cada sistema. Lembre-se que os princípios não servem ao contribuinte ou ao Fisco, mas ao próprio sistema, no Estado de Direito. Serão examinados artigos científicos, livros e precedentes dos tribunais constitucionais da Alemanha, Itália e Brasil, buscando identificar convergências, divergências e possíveis diálogos que possam fundamentar uma reflexão sobre a coerência e a suficiência do sistema brasileiro.

Este estudo pretende, assim, evidenciar que a comparação de sistemas tributários não apenas ilumina aspectos estruturais do direito tributário, mas também permite problematizar os sentidos e finalidades dos princípios constitucionais, oferecendo subsídios para sua reinterpretação em um contexto da reforma tributária. Para além da crítica dos sistemas pesquisados aqui, este ensaio propõe que se evite afirmar, sem base científica, que o sistema tributário brasileiro é original, diferente dos demais. Uma das funções do direito comparado, mais afeta à filosofia, é esclarecer os princípios comuns a sistemas em que o Estado de Direito prevalece. A comparação de regras jurídicas de distintos sistemas consiste num método de estudo, não um ramo do direito ou divisão especial do direito³. A comparação pode ter uma meta científica simples, de aferir a evolução de regras em

³ GUTTERIDGE, H. C. *Lê droit comparé*. Traduzido por René David. Paris: Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, 1953, p. 22.

distintos sistemas. Também é possível aferir a justificção de determinados princípios em sistemas distintos, como se estuda aqui. Esclarecer não significa adotar este ou aquele sistema comparado, mas pensar em sistemas comuns que possam dar ao jurisdicionado segurança em sua jurisdição bem como em outras jurisdições por onde ele transite.

2. A ideia original de princípios de direito tributário constitucional brasileiro de 1988

O sistema tributário brasileiro estrutura-se sob um conjunto de princípios constitucionais que delimitam o poder de tributar e garantem a segurança jurídica, a previsibilidade e a racionalidade do sistema fiscal. Dentre os diversos princípios informadores do direito tributário, destacam-se aqueles de maior incidência prática e relevância interpretativa nos tribunais e na administração fiscal: os princípios da legalidade, da anterioridade, da irretroatividade, da isonomia, da capacidade contributiva e da vedação ao confisco⁴. Esta noção de relevância interpretativa deve ser vista com cuidado, pois os chamados “novos” princípios instituídos com a Emenda Constitucional n. 132/2023, como o da simplicidade, por exemplo, vêm sendo objeto de análise jurisdicional há algum tempo. O que importa aqui, portanto, é investigar se tais princípios, “novos” e “velhos” convivem no sistema tributário ou se eles conflitam entre si.

O princípio da legalidade, consagrado no art. 150, inciso I, da Constituição Federal, estabelece que nenhum tributo será cobrado sem que exista lei que o institua ou aumente, assegurando ao contribuinte previsibilidade quanto à exigibilidade das obrigações tributárias. Conectado a ele, o princípio da anterioridade impede a cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro em que editada a lei instituidora ou majoradora, enquanto a anterioridade nonagesimal, em sua vertente mitigada, exige o decurso de 90 dias para a exigibilidade, salvo exceções previstas constitucionalmente. A irretroatividade, por sua vez, resguarda o contribuinte de alterações legislativas que imponham obrigações tributárias em relação a fatos pretéritos, conferindo estabilidade ao planejamento tributário e aos fluxos financeiros. Mais recentemente, no Brasil, está se desenvolvendo a tese do “desvio de finalidade”, capaz de tornar ilegítima a competência para legislar em matéria tributária. Trataremos disto mais adiante.

Já o princípio da isonomia, disposto no art. 150, inciso II, veda tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente, representando um corolário

⁴ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 46. O livro do autor traz um elenco dos princípios tributários presentes no sistema constitucional brasileiro, com uma análise crítica revisitada de cada um dos princípios segundo a doutrina alemã da época. As notas de Misabel Abreu Machado Derzi dão um conteúdo especial ao livro do autor original, com maior profundidade científica.

rio do Estado Democrático de Direito no campo fiscal. Orbitando o princípio da igualdade, a capacidade contributiva atua como vetor de justiça fiscal, prevista no art. 145, § 1º, da Constituição Federal, orientando a instituição e a graduação de tributos de acordo com a aptidão econômica do contribuinte. Talvez este seja o princípio mais importante do sistema tributário brasileiro⁵. A importância do princípio é algo mensurável, afinal? Como dar tal título sem enfrentar o tema da colisão entre princípios? A calibragem destes princípios em casos concretos vem sendo objeto de análise das cortes constitucionais.

Por fim, a vedação ao confisco impede que a tributação tenha caráter confiscatório, preservando o núcleo essencial do direito de propriedade e a liberdade econômica⁶. O confisco enquanto princípio variou muito no sistema brasileiro e também no sistema alemão, com limites estabelecidos, de fato, pelo entendimento das respectivas Cortes Constitucionais. O sistema brasileiro aproximou o princípio do não confisco das multas. Por outro lado, o sistema alemão tangenciou limites percentuais da tributação sobre o patrimônio. Toda a vez que o conjunto de tributos sobre a renda e o patrimônio subtraía substancialmente a propriedade e não permita que o contribuinte permaneça com parte de sua renda, uma vez tributada, haverá confisco. Isto a Corte Constitucional analisou e decidiu de modo a preservar o direito e o sistema constitucional tributário⁷.

Estes princípios, em sua aplicação prática, não apenas informam a interpretação e a aplicação das normas tributárias, mas também funcionam como instrumentos de controle de constitucionalidade e de limitação do poder de tributar. A técnica de testar a funcionalidade de princípios no sistema constitucional tributário pode seguir um método operacional trino, com a identificação, a compatibilização e a aplicação. Este método em três fases será testado ao longo deste ensaio, nos comentários acerca do comportamento das cortes constitucionais.

3. Os novos princípios introduzidos no sistema tributário brasileiro

A Emenda Constitucional n. 132/2023 introduziu significativas alterações no sistema tributário brasileiro, criando tributos sobre bens e serviços (IBS e CBS) e instituindo princípios estruturantes que redesenham a tributação do consumo no país. Este artigo analisa, sob perspectiva dogmática e funcional, especialmente,

⁵ ZILVETI, Fernando Aurelio. *Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 346.

⁶ ZILVETI, Fernando Aurelio; VASCONCELLOS, Mônica Coelho. Confisco. Revisitando o princípio do não confisco: o mínimo existencial permite a sua operacionalização sistemática? *Revista de Direito Tributário da APET* n. 48, abr./set. 2023.

⁷ VELLOSO, Andrei Pitten. A proibição de tributos com efeito de confisco na Alemanha. *Revista de Doutrina da 4ª Região – Publicação da Escola da Magistratura do TRF da 4ª Região – EMAGIS* n. 35, abril de 2010, p. 1/12, p. 9. O autor sustenta nesse trabalho que a Corte Constitucional alemã tratou do tema do confisco apenas como *obiter dictum*. Tal consideração não condiz com a posição da Corte alemã.

os novos princípios de neutralidade, transparência, simplicidade, justiça tributária, cooperação e defesa do meio ambiente⁸.

A neutralidade emerge como princípio estruturante, exigindo que a tributação não interfira nas decisões econômicas dos agentes, permitindo que escolhas de produção, consumo e investimento sejam guiadas por critérios de eficiência econômica⁹. Com a reforma, a neutralidade se operacionaliza pela adoção de crédito financeiro amplo no IBS e na CBS, reduzindo os efeitos de cumulatividade e eliminando a tributação em cascata, aproximando o sistema tributário brasileiro das melhores práticas de IVA adotadas pela OCDE¹⁰. A OCDE não dá uma receita de IVA, apenas representa um dentre tantos repositórios de práticas fiscais. Os estudos sobre neutralidade desenvolvidos nessa instituição supranacional não se consideram fonte normativa, apenas um guia de boas práticas sobre o tema da neutralidade¹¹.

A transparência obriga o destaque do tributo em documentos fiscais, permitindo ao consumidor final identificar o valor incidente em cada operação. Este princípio reforça a *accountability* fiscal e viabiliza maior controle social sobre a carga tributária, além de facilitar o *compliance*, ao garantir que a tributação se torne visível, compreensível e rastreável ao longo da cadeia de produção e circulação¹². A ideia de transparência fiscal ganhou força no início deste século, por medidas de segurança geopolítica. O FATCA foi introduzido no sistema americano, com o objetivo de impor às instituições financeiras o ônus de identificar e reportar ao IRS (*Internal Revenue Service*) a existência de atividades financeiras de pessoas dos EUA, como parte do esforço para reduzir a evasão fiscal¹³.

A simplicidade, como vetor da reforma tributária, objetiva reduzir a complexidade legislativa e procedimental, consolidando a tributação sobre o consumo em dois tributos (IBS e CBS), com legislação uniforme, regras de apuração simplificadas e redução de obrigações acessórias. A simplificação reduz custos de

⁸ BRASIL. Constituição Federal, art. 145, § 3º: “O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente.”

⁹ ZILVETI, Fernando Aurelio. Variações sobre o princípio da neutralidade no direito tributário internacional. *Revista Direito Tributário Atual* v. 19. São Paulo: IBDT, p. 24/40, p. 40.

¹⁰ BRASIL. Constituição Federal. O art. 156-A, § 1º, e o art. 195, § 16, da Constituição Federal, preveem que o IBS e a CBS serão “informados” pelo princípio da neutralidade.

¹¹ OECD. *International VAT/GST Guidelines*. Paris: OECD Publishing, 2017, p. 22. Disponível em: <http://dx.doi.org/101787/97892642271401-en>. Acesso em: 20 jun. 2025.

¹² CAPASSO, Salvatore; CICATIELLO, Lorenzo; DE SIMONE, Elina; GAETA, Giuseppe Lucio; MOURÃO, Paulo Reis. Fiscal transparency and tax ethics: does better information lead to greater compliance? *Journal of Policy Modeling* v. 43, Issue 5, September-October 2021, p. 1031-1050. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0161893820300910>. Acesso em: 20 jun. 2025.

¹³ TAKANO, Caio A.; SANTOS, Ramon Tomazela. Foreign Account Tax Compliance Act. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 226. São Paulo: Dialética, p. 31/47, p. 36.

conformidade, minimiza riscos de interpretação divergente entre entes federativos e melhora o ambiente de negócios, essencial para atração de investimentos¹⁴. Existem limites à simplicidade, em confronto com a igualdade, como as cortes constitucionais têm deliberado, ou seja, sempre que a estrutura simples ou prática afronta a igualdade na tributação, esta última deve prevalecer¹⁵.

A justiça fiscal se define, talvez, pelo que se analisará no tópico subsequente. A base para a utilização de precedentes é o princípio da universalidade, a exigência de tratar os iguais de forma igual, que é uma condição formal subjacente a qualquer concepção de justiça¹⁶. Isto é, essencialmente, o que se tem também por justiça fiscal, ou seja, um norte do sistema tributário, que garanta a igualdade na tributação. O Brasil começa a se alinhar com as melhores práticas internacionais, mas ainda precisa calibrar seus instrumentos para que o sistema seja, de fato, menos regressivo e mais justo. Constitucionalizar o princípio, isoladamente, não o torna concreto, mas vale como afirmação axiológica, reforçando o sistema protetivo do contribuinte e do erário.

A Reforma Tributária não é só um rearranjo de tributos, ela exige nova postura institucional, da pessoa física e empresarial. O princípio da cooperação se infiltra por toda a estrutura do novo sistema: da governança federativa ao *compliance* fiscal empresarial. O novo sistema constitucional propõe, na prática, uma virada de chave: o contribuinte não é mais um “inimigo” a ser combatido, mas um parceiro no cumprimento do dever tributário. Isso se reflete no direito de crédito amplo do IBS/CBS, exigindo boa-fé no uso e controle. O mesmo vale na transparência da carga tributária, que impõe deveres de informação e reforça o papel da contabilidade como a linguagem de cooperação fiscal. Ainda no contencioso administrativo unificado, que tende a incorporar maior racionalidade e previsibilidade, um ambiente fértil para a atuação cooperativa. A cooperação, afinal consiste num esforço comum naquilo que devem fazer Fisco e contribuinte no processo de valorização dos direitos fundamentais garantidos constitucionalmente¹⁷. A cooperação seria um corolário do princípio da solidariedade? Vejamos.

Por último e não menos importante veio o princípio de proteção ao meio ambiente, norteando o sistema tributário constitucional. A questão ambiental na tributação vem ganhando força ultimamente, em que pese já ser objeto de estudo há algum tempo também entre nós. O homem somente passou a se ver como vilão

¹⁴ CHARNESKI, Heron. *Função simplificadora das regras tributárias e o lucro como base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas*. São Paulo: IBDT, 2024, p. 235.

¹⁵ ZILVETI, Fernando. *Simplicius simplicissimus*, os limites da praticabilidade diante do princípio da capacidade contributiva. *Revista Direito Tributário Atual* v. 22. São Paulo: IBDT, p. 179/192, p. 192.

¹⁶ ALEXY, Robert. *Theorie der juristischen Argumentation. Die Theorie des rationalen Diskurses als Theorie der juristischen Begründung*. Frankfurt am Main: Suhrkamp, 1991, p. 336.

¹⁷ GOLDSCHMIDT, Fabio Brun; ANDRADE, Leonardo Aguirra de; HORBACH, Carlos Bastide. *Princípio da cooperação tributária primeiro efeito concreto: vetor hermenêutico*. São Paulo: Casa do Direito, 2024, p. 39.

ambiental após conscientizar-se de seu potencial de destruição do meio que o cerca. No final do século XVIII, a Revolução Industrial trouxe uma ligeira preocupação com a melhoria das condições de vida na sociedade, em função do que as máquinas recém introduzidas ao meio socioeconômico dizimavam e poluíam os recursos naturais¹⁸. Não sem razão, o constituinte derivado brasileiro resolveu deixar explícito o princípio no sistema tributário constitucional. A ideia de proteção ao meio ambiente através da tributação evoluiu, existindo diversas posições sobre qual é a melhor forma de utilizá-la¹⁹. Aqui não procuramos apoiar esta ou aquela corrente doutrinária sobre o meio ambiente e a tributação, pois nos cabe, como proposta metodológica, analisar sistemas comparados e verificar em que medida se parecem ao nosso e como as cortes constitucionais concretizam os princípios. Passemos, então, a verificar a convivência entre os princípios.

4. A convivência entre os princípios

A convivência entre princípios em um sistema constitucional revela o núcleo paradoxal do pós-positivismo, que se equilibra entre as exigências de normatividade, concretude e abertura axiológica. Sob a perspectiva da filosofia do direito, tal convivência expõe a tensão fundamental decorrente da colisão de valores no interior de uma ordem normativa que aspira, simultaneamente, à estabilidade e à justiça. A colisão entre princípios dá lugar ao estabelecimento de prioridades entre eles em cada caso. Em vista das circunstâncias, um ou outro princípio goza de preferência em razão das circunstâncias pelas quais o maior peso se justifica²⁰.

Com efeito, distingue-se entre regras e princípios como categorias normativas diversas, sendo estes últimos concebidos como mandamentos de otimização, orientados à maximização de bens jurídicos dentro das restrições impostas pela realidade fática e pelo próprio ordenamento. Nesse sentido, a ponderação emerge como ferramenta metodológica indispensável para a solução de colisões axiológicas, sendo os princípios aplicados segundo sua relevância no caso concreto, mas sem se dissociarem de uma fundamentação teórica que evite o risco de um decisionismo disfarçado de técnica. A noção básica de ponderação (*Abwägung*), consideração racional na medida em que a preferência é devidamente fundamentada²¹.

Todavia, adverte-se quanto aos limites dessa consideração, uma vez que, sem um processo comunicativo legítimo, ela pode degenerar em racionalidade estra-

¹⁸ ZILVETI, Fernando Aurelio; NOCETTI, Daniel Azevedo. Os tributos como meio de proteção do meio ambiente. In: NUSDEO, Ana Maria de Oliveira; TRENNEPOHL, Terence (coord.). *Temas de direito ambiental econômico*. São Paulo: RT, 2020.

¹⁹ AVI-YONAH, Reuven S.; UHLMANN, David M. Combating global climate change: why a carbon tax is a better response to global warming than cap and trade. *Stanford Environmental Law Journal* v. 28, No. 3, 2009, p. 6-7.

²⁰ ALEXY, Robert. *Theorie der Grundrechte*. Frankfurt am Main: Suhrkamp, 1994, p. 84.

²¹ ALEXY, Robert. *Theorie der Grundrechte*. Frankfurt am Main: Suhrkamp, 1994, p. 144.

tégica sob a roupagem de discurso técnico. A convivência entre princípios, nesse contexto, há de ocorrer em um espaço de razão pública, de modo a impedir que o processo interpretativo se converta em mecanismo de legitimação de arbitrariedades, conservando o direito como sistema de normas legitimadas democraticamente. A própria ideia de democracia deriva da interpenetração entre princípio e forma jurídica²². Existe, afinal, um processo de legitimação da estrutura jurídica. O que vem a ser um sistema de normas legitimadas democraticamente? Aquilo que as cortes constitucionais dizem que é? As Cortes Constitucionais não devem substituir o Poder Legislativo. Por outro lado, os dispositivos constitucionais precisam ser interpretados e, quando a Corte Constitucional é provocada a concretizar direitos fundamentais, se vê na difícil tarefa de escolher por princípios, priorizando alguns em detrimento a outros. Isto torna possível a legitimação da estrutura jurídica.

Embora os princípios operem como diretrizes interpretativas e possuam natureza heurística, sua convivência não se resolve mediante critérios subjetivos. Reclama-se, antes, uma estrutura hermenêutica capaz de preservar a coerência sistêmica do ordenamento, assegurando a força normativa da Constituição sem sacrificar a previsibilidade do direito²³. Está claro que qualquer sistema é essencialmente determinado por seus princípios. Quais seriam, então, os elementos constituintes de um sistema legal? Os princípios analisados neste ensaio estariam nesse rol? Quais princípios prevalecem sobre os demais, especialmente num sistema tributário? Os critérios hermenêuticos estão no foco deste ensaio, sem a pretensão de responder a todas essas questões.

Os princípios, por refletirem os valores fundamentais de uma ordem jurídica, carecem de força vinculante efetiva sem a sua necessária tradução normativa, de modo que a convivência entre valores se converte em convivência de normas apenas quando mediada por regras, sob pena de degeneração do sistema jurídico em programa político desprovido de capacidade de concretização²⁴. Esta perspectiva, porém, se afasta da realidade, principalmente na atualidade, diante dos desafios práticos enfrentados pelas Cortes Constitucionais. Os princípios aqui analisados e seu convívio num sistema tributário constitucional demandam do intérprete uma ponderação em vias a concretizar tais valores.

Sob a lente filosófica, afinal, a convivência entre princípios em um sistema constitucional consiste em um exercício de equilíbrio delicado entre a abertura

²² HABERMAS, Jürgen. *Faktizität und Geltung, Beiträge zur Diskurstheorie des Rechts und des demokratischen Rechtsstaats*. Frankfurt am Main: Suhrkamp, 1998, p. 122.

²³ ESSER, Josef. *Grundsatz und Norm in der richterlichen Fortbildung des Privatrechts: Rechtsvergleichende Beiträge zur Rechtsquellen und Interpretationslehre*. Tübingen: J. C. B. Mohr (Paul Siebeck), 1956, p. 105.

²⁴ BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. Tradução de Maria Celeste C. A. Santos. Brasília: UnB, 1999, p. 111.

hermenêutica, indispensável à adaptação do direito, e a rigidez normativa, necessária à preservação de sua função estabilizadora. O pós-positivismo não pode se transfigurar em antinomismo ou em decisionismo judicial mascarado de técnica. É imperativo que a ponderação se submeta a critérios de racionalidade pública, racionalidade prática, efetividade normativa e contenção garantista. Esta racionalidade pragmática foi confiada em certa medida aos tribunais constitucionais, alçados ao exercício desse papel pelo constituinte originário. Provocado, o tribunal constitucional tem a obrigação hermenêutica de elaborar tais critérios com coerência e estabilidade.

Em síntese, um sistema constitucional que se fundamenta na convivência de princípios apenas se sustenta como ordem normativa quando constrói um método interpretativo que conjugue racionalidade, coerência e legitimação democrática, assegurando que o pluralismo axiológico se converta em direitos concretos, e não em um espaço de arbitrariedade interpretativa legitimada sob o rótulo de constitucionalismo de princípios. Vejamos a seguir se as Cortes Constitucionais se colocam efetivamente no papel de exercer a racionalidade prática e se enfrentam o problema do convívio entre os princípios constitucionais tributários.

5. Algumas decisões comparadas de Cortes Constitucionais sobre o convívio entre princípios

A Corte Constitucional alemã enfrenta a questão da densidade axiológica há algum tempo. Ao debruçar-se sobre o tema, lhe coube aferir primeiramente quais os princípios em jogo para, depois, decidir se um deles deve prevalecer no caso concreto. Este foi o caso decidido há cerca de 35 anos, quando a lei prática, simples, prevaleceu. A Corte aceitou métodos de avaliação simplificados de imóveis em prol da praticabilidade administrativa, mesmo gerando desigualdades, desde que não desproporcionais²⁵. Mais tarde, a lei prática do imposto de renda foi rejeitada, por falta de justificativa razoável. A Corte reiterou que a igualdade tributária admite simplificações para facilitar a arrecadação, mas as exceções devem ter justificativa objetiva²⁶. A posição da Corte Constitucional alemã passou a privilegiar a igualdade, quando a praticabilidade se aproximou de simples método de arrecadação. O sistema de isenções e reduções para empresas herdadas foi considerado inconstitucional por violar a igualdade, mesmo que tivesse justificativas de praticabilidade e proteção de empresas familiares²⁷. Mais tarde, a mesma corte voltou a afirmar a igualdade como norte do sistema tributário tedesco. Re-

²⁵ ALEMANHA. Corte Constitucional, BVerfGE 84, 239 (1989). Disponível em: <https://www.bundesverfassungsgericht.de/>. Acesso em: 20 jun. 2025.

²⁶ ALEMANHA. Corte Constitucional, BVerfGE 93, 121 (1995). Disponível em: <https://www.bundesverfassungsgericht.de/>. Acesso em: 20 jun. 2025.

²⁷ ALEMANHA. Corte Constitucional, BVerfGE 135, 126 (2014). Disponível em: <https://www.bundesverfassungsgericht.de/>. Acesso em: 20 jun. 2025.

conheceu que métodos simplificados podem ser usados, mas não podem cristalizar desigualdades graves. Declarou inconstitucional o método antiquado de avaliação de imóveis no imposto predial (usava valores de 1964/1965), que causava distorções graves na igualdade tributária. Acenando para uma ação coordenada entre Poderes, deu prazo para o legislador reformar o sistema, equilibrando praticabilidade e igualdade²⁸. O *Bundesverfassungsgericht* aceita, portanto, restrições ao princípio da igualdade tributária em prol da praticabilidade administrativa quando houver racionalidade, proporcionalidade e coerência sistêmica. Todavia, a Corte alemã intervém quando desigualdades se tornam estruturais, arbitrárias ou desproporcionais, reafirmando a supremacia do princípio da igualdade como eixo do sistema tributário, mesmo frente ao argumento de simplificação.

Ainda em relação ao tema dos princípios e sua densidade, a Corte Constitucional alemã trabalhou com a justiça fiscal, enfrentando o tema sob a perspectiva da igualdade vertical e horizontal. Nesse sentido, o Tribunal declarou constitucional a manutenção do adicional de solidariedade (*Solidaritätszuschlag*) para pessoas físicas e jurídicas de alta renda, entendendo que a sua função ainda se justifica em razão de despesas extraordinárias do Estado relacionadas à reunificação e novas obrigações financeiras, preservando o princípio da igualdade vertical²⁹. Sobre o tema da saúde pública, o mesmo Tribunal enfrentou a questão da tributação extrafiscal sobre cigarros eletrônicos. O Tribunal indeferiu a reclamação constitucional contra a introdução de imposto específico sobre líquidos para cigarros eletrônicos, entendendo que a margem legislativa é ampla em matéria tributária e que o imposto tem caráter comportamental legítimo, não violando o princípio da proporcionalidade nem o princípio de igualdade fiscal³⁰. Em análise de controle abstrato, o Tribunal entendeu que a atual estrutura de isenções e reduções para empresas familiares (*Betriebsvermögen*) no imposto de herança precisa ser reavaliada pelo legislador até 2027, dado que algumas isenções violam o princípio da igualdade horizontal ao criar discrepâncias injustificadas entre herdeiros com estruturas societárias diversas e herdeiros de patrimônio em ativos líquidos³¹. Afinal, quando se trata de tributação sobre transferência de bens imóveis, o Tribunal decidiu que o legislador deve corrigir o tratamento diferenciado entre *asset deals* e *share deals* no imposto de transmissão de bens imóveis (*Grunderwerbsteuer*), por violar a justiça fiscal e criar um “buraco” de isenção indireta in-

²⁸ ALEMANHA. Corte Constitucional, BVerfGE 145, 171 (2017). Disponível em: <https://www.bundesverfassungsgericht.de/>. Acesso em: 20 jun. 2025.

²⁹ ALEMANHA. Corte Constitucional, 2 BvR 1505/20. Disponível em: <https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Pressemitteilungen/EN/2025/bvg25-030.html>. Acesso em: 20 jun. 2025.

³⁰ ALEMANHA. Corte Constitucional, 1 BvR 1989/23. Disponível em: <https://www.bundesverfassungsgericht.de/>. Acesso em: 20 jun. 2025.

³¹ ALEMANHA. Corte Constitucional, 1 BvL 5/23. Disponível em: <https://www.bundesverfassungsgericht.de/>. Acesso em: 20 jun. 2025.

compatível com o princípio da igualdade, determinando prazo até 2026 para adequação legislativa³². O chamamento do Poder Legislativo a adequar normas que confrontam com princípios constitucionais parece ser uma tendência das Cortes Constitucionais comparadas.

A Corte Constitucional italiana, por seu turno, resolve conflitos entre capacidade contributiva e o dever de solidariedade por meio de *balancing* funcional, admitindo a solidariedade como finalidade e limite de legitimação do sistema tributário, mas condicionada à proporcionalidade e coerência com a capacidade contributiva, de forma a evitar soluções fiscais arbitrárias ou confiscatórias. Quando a Corte enfrentou o tema do sigilo bancário, tratou do princípio da solidariedade (art. 2º) e da capacidade contributiva (art. 53), conjuntamente. Considerou que a evasão não pode se ocultar no sigilo, sob pena de afrontar os dois princípios. Aqui, a ponderação da Corte foi para aplicar os princípios e não para dar preferência a algum deles³³. A Corte adota um *balancing test* funcional, reconhecendo que princípios constitucionais possuem força normativa igual, mas aplicabilidade condicionada ao caso concreto, e que o legislador possui margem de conformação que só será censurada se manifestamente irrazoável ou desproporcional. O art. 53 da CF italiana consagra a capacidade contributiva como fundamento da imposição tributária, funcionando como princípio diretivo para toda a legislação tributária, exigindo coerência entre a obrigação tributária e a efetiva capacidade econômica do contribuinte. O art. 2º da mesma Carta impõe o dever de solidariedade política, econômica e social, legitimando a progressividade e medidas redistributivas, servindo como princípio teleológico do sistema tributário. Reconhece a função distributiva dos tributos como expressão do dever de solidariedade, afirma que a progressividade tributária é um meio de concretizar a solidariedade, mas não pode violar de modo desproporcional a capacidade contributiva³⁴. Exige coerência interna do sistema, invalidando normas que criem discriminações arbitrárias ou desconsideram diferenças relevantes de capacidade contributiva sem justificação proporcional. A Corte Constitucional italiana invalidou um dispositivo que tributava de forma idêntica situações economicamente distintas, por violação ao art. 53 da Constituição³⁵. A solidariedade não aparece

³² ALEMANHA. Corte Constitucional, 2 BvL 12/23. Disponível em: <https://www.bundesverfassungsgericht.de/>. Acesso em: 20 jun. 2025.

³³ ITÁLIA. Corte Constitucional. Sentença n. 51/1992. Disponível em: <https://giurcost.org/decisioni/1992/0051s-92.html>. Acesso em: 20 jun. 2025. Esta decisão é mencionada no trabalho de FOLLONI (nota 1), mas o sentido dado pelo autor pode levar a uma compreensão de aplicação isolada do art. 2º da Constituição italiana quando a Corte aplicou também o art. 53 para rejeitar o sigilo no caso concreto.

³⁴ ITÁLIA. Corte Constitucional. Sentença n. 10/2015. Disponível em: <https://www.cortecostituzionale.it/default.do>. Acesso em: 20 jun. 2025.

³⁵ ITÁLIA. Corte Constitucional. Sentença n. 288/2019. Disponível em: <https://www.cortecostituzionale.it/default.do>. Acesso em: 20 jun. 2025.

aplicada como prevalente em relação a outros princípios também presentes no sistema tributário italiano. Neste sentido, quando a Corte Constitucional aprecia casos concretos, a solidariedade é entendida como sentido conforme de direitos fundamentais. Os princípios constitucionais da solidariedade e capacidade contributiva possuem, assim, essencialidade equivalente dentro do sistema. Na ideia estruturante do sistema tributário, segundo a Corte, tais princípios trabalham em igual medida de outros, como a própria legalidade³⁶.

A Corte Constitucional italiana também vem enfrentando o tema da justiça fiscal, mesmo que nas decisões encontradas não se mencione especificamente o princípio. Aplica de fato a densidade da igualdade na tributação. Em caso recente, a Corte Constitucional declarou parcialmente inconstitucional a *contribuzione straordinaria* sobre lucros extraordinários no setor de energia (*windfall tax*) criada pelo Decreto-lei n. 21/2022, art. 37. A Corte entendeu que a base de cálculo violava o princípio da capacidade contributiva (art. 53 da Constituição Italiana), por incluir receitas brutas sem adequada consideração dos custos, levando a uma tributação desproporcional. O julgamento destacou o princípio da igualdade horizontal, pois contribuintes em posições objetivamente iguais eram tratados de maneira distinta em razão de distorções na base de cálculo³⁷. A igualdade e a capacidade contributiva, por outro lado, prevalecem sobre a ideia de solidariedade fiscal. Declarou a Corte Constitucional a norma inconstitucional por violar o princípio da capacidade contributiva, pois o tributo incide sobre o rendimento bruto e não sobre o líquido, ignorando custos inerentes como a própria IMU. O tema do imposto de renda ressalta a capacidade contributiva como elemento determinante da justiça fiscal, atendendo à igualdade na tributação³⁸. Notável aplicação do princípio da justiça fiscal no sistema constitucional italiano, mesmo que tal princípio não esteja expressamente mencionado na Carta.

O Supremo Tribunal Federal – STF – tem consolidado que a praticabilidade tributária (viabilidade administrativa da cobrança) é um princípio implícito, derivado da efetividade e da eficiência da tributação, mas não é absoluto. O STF admite regimes simplificados e uso de presunções (Simples, Lucro Presumido, Substituição Tributária) por praticabilidade, mesmo gerando distorções individuais de capacidade contributiva, desde que não impliquem violação flagrante da igualdade³⁹. Quando a praticabilidade gera resultados incompatíveis com a capacidade

³⁶ ITÁLIA. Corte Constitucional. Sentença n. 140/2022. Disponível em: <https://www.cortecostituzionale.it/default.do>. Acesso em: 20 jun. 2025.

³⁷ ITÁLIA. Corte Constitucional. Sentença n. 89/2024. Disponível em: <https://www.cortecostituzionale.it/default.do>. Acesso em: 20 jun. 2025.

³⁸ ITÁLIA. Corte Constitucional. Sentença n. 75/2025. Disponível em: <https://www.cortecostituzionale.it/default.do>. Acesso em: 20 jun. 2025.

³⁹ BRASIL. STF. RE n. 598.677. Tema n. 225, e RE n. 605.552. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/>. Acesso em: 20 jun. 2025.

contributiva, o STF pode modular ou afastar a regra, como no caso do ICMS-ST quando a base presumida se afasta do valor real de forma significativa⁴⁰. No caso do IOF e da CIDE, o STF tem aceitado alíquotas específicas ou gerais por razões de praticabilidade, desde que mantido equilíbrio com a não confiscatoriedade e proporcionalidade⁴¹. O STF entende que a praticabilidade pode relativizar a análise individual da capacidade contributiva, mas exige proporcionalidade e razoabilidade, sendo inválida quando causa distorções graves ou desigualdades injustificadas.

Ainda sobre o convívio de princípios, o STF tratou o tema da extrafiscalidade, no IOF, diante do chamado “desvio de finalidade”. Tal expressão pode servir tanto ao arbítrio quanto para contê-lo. O STF tem optado por se ater ao princípio da legalidade, sem se deixar confundir com teses jurídicas tendenciosas⁴². A estabilidade e a coerência das decisões da Corte Constitucional norteiam os trabalhos hermenêuticos, concretizando a justiça fiscal. Nesse sentido, o desvio subverte as funções do sistema normativo, comprometendo a supremacia da Constituição⁴³. Num claro movimento de concretização da justiça fiscal, o STF acertou em aferir os limites das atribuições institucionais, novamente no campo da legalidade, quando viu risco de atuação à finalidade não imposta, ou fora do interesse público ou, ainda, à ordem pública⁴⁴. Na questão concretização de princípios em convívio necessário, o STF enfrentou o princípio da capacidade contributiva em relação ao princípio da solidariedade, considerando constitucional a contribuição incidente sobre a folha de salários. Os princípios trabalham, segundo o STF, na densificação da igualdade, como pilares do sistema tributário. A solidariedade impõe um dever de que todos devem contribuir para o custeio na medida de sua capacidade contributiva⁴⁵. O STF também entendeu que a capacidade contributiva se aplica às taxas, num claro aceno à justiça fiscal horizontal⁴⁶. O Tribunal

⁴⁰ BRASIL. STF. RE n. 593.849/MG. Tema n. 201. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/>. Acesso em: 20 jun. 2025.

⁴¹ BRASIL. STF. ADI n. 5.277. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/>. Acesso em: 20 jun. 2025.

⁴² BRASIL. STF. RE n. 14.800.048. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/>. Acesso em: 20 jun. 2025.

⁴³ BRASIL. STF. ADI n. 2.551/MC. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/>. Acesso em: 20 jun. 2025.

⁴⁴ BRASIL. STF. ADI n. 5.468. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/>. Acesso em: 20 jun. 2025. Ainda sobre o tema do IOF, durante a elaboração deste ensaio, o STF foi acionado para se manifestar acerca do tema de “desvio de finalidade”. Como a decisão colegiada ainda não se deu, deixamos para comentar numa próxima oportunidade, quando se forme o precedente.

⁴⁵ BRASIL. STF. RE n. 599.309/SP. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=751619413>. Acesso em: 20 jun. 2025.

⁴⁶ BRASIL. STF. ARE n. 707.948. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjr309553/false>. Acesso em: 20 jun. 2025.

Constitucional brasileiro, afinal, entendeu que a capacidade contributiva se aplica a todos os tributos do sistema⁴⁷.

6. Conclusão

Nota-se, afinal, que os três tribunais constitucionais analisados aqui trabalham de igual forma sobre temas, como a justiça fiscal, aplicando os princípios da solidariedade e da capacidade contributiva do mesmo modo. Em que pese o modo distinto de formação das Constituições alemã, italiana e brasileira, bem como suas características flexíveis ou rígidas, os princípios aqui estudados convivem de igual modo e assim são tratados pelas Cortes Constitucionais. Improcede, portanto, a afirmação que o Brasil, por ter um sistema constitucional diverso dos demais, deveria tratar dos princípios tributários de forma diversa. Não encontramos traço sequer no sentido de distintas aplicações principiológicas entre os sistemas estudados.

A Emenda Constitucional n. 132/2023 representa uma inflexão relevante no sistema tributário brasileiro, não apenas pela modificação estrutural dos tributos sobre o consumo, mas também pela consagração de novos princípios que passam a orientar o desenho e a aplicação do sistema tributário. Os “novos” princípios, brevemente comentados acima, compõem um novo arcabouço principiológico, potencializando maior eficiência alocativa, simplificação, justiça fiscal e segurança jurídica.

Sua concretização prática dependerá da regulamentação infraconstitucional e da atuação das autoridades fiscais e do Poder Judiciário, sendo essencial o acompanhamento técnico pelos operadores do direito para maximizar oportunidades de *compliance*, redução de riscos e adequação de estratégias patrimoniais e empresariais ao novo paradigma tributário brasileiro. O STF, bem como as duas Cortes Constitucionais pesquisadas, vem aplicando a Constituição na concretização dos princípios do sistema tributário de cada jurisdição.

A inferência hermenêutica do Direito posto é, afinal, o que define o conceito de “obrigação tributária”. A obrigação tributária tem, além de um caráter patrimonial nítido, uma relação hermenêutica inegável. O aspecto hermenêutico é determinante para o nascimento da obrigação. Nele se revela a fundamentação e a densidade principiológica do sistema tributário constitucional. Como os juízes seguem as regras, mesmo nos casos difíceis e controvertidos? Será que eles, afinal, legislam e aplicam as normas retroativamente? A jurisprudência importa porque importa como os juízes decidem⁴⁸? Tais perguntas podem, segundo o que

⁴⁷ BRASIL. STF. RE n. 406.955 AgR. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur200399/false>. Acesso em: 20 jun. 2025.

⁴⁸ DWORKIN, Ronald. *Talking rights seriously*. Cambridge, Massachusetts: Harvard University Press, 1978, p. 4.

se estudou aqui, ser respondidas positivamente. Mas isto não torna menos justos os sistemas tributários constitucionais comparados neste ensaio. Os princípios, afinal, racionalizam o poder de tributar, garantindo tanto o contribuinte quanto o Fisco.

Se considerarmos que o direito se dirige ao jurisdicionado, que molda sua vida por meio de ações, é possível afirmar que o direito e a jurisprudência determinam as nossas vidas. Quando nos preocupamos com a descoberta do direito por meio do raciocínio a partir do direito. A formação do direito diz respeito à metodologia jurídica, uma “premissa maior”, enquanto a subsunção, interpretação, um trabalho reflexivo, seria a “premissa menor”⁴⁹. Como se define o direito ou a sua essência são questões obscuras, mas a reflexão sobre o direito é fundamental.

A jurisprudência pode ser considerada como a teoria do direito, uma investigação conceitual, como funciona o direito e no que ele se diferencia de outras normas (morais, religiosas etc.). Certo que ela não determina o direito mas compõe sua essência, num processo de aplicação⁵⁰. Em determinados sistemas constitucionais, as cortes determinam o que é o direito. Por outro lado, em sistemas mais consolidados, as cortes superiores seguem a coerência da justiça fiscal. Neste ensaio procuramos refletir sobre a descoberta do direito sob essa perspectiva metodológica, comparando sistemas e seus princípios, segundo a jurisprudência das respectivas Cortes Constitucionais. O resultado desta pesquisa foi fascinante.

Referências bibliográficas

- ALEXY, Robert. *Theorie der juristischen Argumentation. Die Theorie des rationalen Diskurses als Theorie der juristischen Begründung*. Frankfurt am Main: Suhrkamp, 1991.
- ALEXY, Robert. *Theorie der Grundrechte*. Frankfurt am Main: Suhrkamp, 1994.
- AVI-YONAH, Reuven S.; UHLMANN, David M. Combating global climate change: why a carbon tax is a better response to global warming than cap and trade. *Stanford Environmental Law Journal* v. 28, No. 3, 2009.
- BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997.
- BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. Tradução de Maria Celeste C. A. Santos. Brasília: UnB, 1999, p. 111.
- CAPASSO, Salvatore; CICATIELLO, Lorenzo; DE SIMONE, Elina; GAETA, Giuseppe Lucio; MOURÃO, Paulo Reis. Fiscal transparency and tax ethics: does better information lead to greater compliance? *Journal of Policy Modeling* v. 43,

⁴⁹ ENGISCH, Karl. *Einführung in das juristische Denken*. Stuttgart: W. Kohlhammer, 2018, p. 132.

⁵⁰ HART, H. L. A. *The concept of law*. New York: Oxford University/Clarendon, 2012, p. 145.

- Issue 5, September-October 2021. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0161893820300910>. Acesso em: 20 jun. 2025.
- CHARNESKI, Heron. *Função simplificadora das regras tributárias e o lucro como base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas*. São Paulo: IBDT, 2024.
- DWORKIN, Ronald. *Talking rights seriously*. Cambridge, Massachusetts: Harvard University Press, 1978.
- ENGISCH, Karl. *Einführung in das juristische Denken*. Stuttgart: W. Kohlhammer, 2018.
- ESSER, Josef. *Grundsatz und Norm in der richterlichen Fortbildung des Privatrechts: Rechtsvergleichende Beiträge zur Rechtsquellen und Interpretationslehre*. Tübingen: J. C. B. Mohr (Paul Siebeck), 1956.
- FOLLONI, André. *Capacidade contributiva e solidariedade, fundamentos constitucionais do dever tributário*. São Paulo: Malheiros, 2025.
- GOLDSCHMIDT, Fabio Brun; ANDRADE, Leonardo Aguirra de; HORBACH, Carlos Bastide. *Princípio da cooperação tributária primeiro efeito concreto: vetor hermenêutico*. São Paulo: Casa do Direito, 2024.
- GUTTERIDGE, H. C. *Lê droit comparé*. Traduzido por René David. Paris: Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, 1953.
- HABERMAS, Jürgen. *Faktizität und Geltung, Beiträge zur Diskurstheorie des Rechts und des demokratischen Rechtsstaats*. Frankfurt am Main: Suhrkamp, 1998.
- HART, H. L. A. *The concept of law*. New York: Oxford University/Clarendon, 2012.
- OECD. *International VAT/GST Guidelines*. Paris: OECD Publishing, 2017. Disponível em: <http://dx.doi.org/101787/97892642271401-en>. Acesso em: 20 jun. 2025.
- TAKANO, Caio A.; SANTOS, Ramon Tomazela. Foreign Account Tax Compliance Act. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 226. São Paulo: Dialética.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Volume II – Valores e Princípios Constitucionais Tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.
- TRENNEPOHL, Terence (coord.). *Temas de direito ambiental econômico*. São Paulo: RT, 2020.
- VELLOSO, Andrei Pitten. A proibição de tributos com efeito de confisco na Alemanha. *Revista de Doutrina da 4ª Região – Publicação da Escola da Magistratura do TRF da 4ª Região – EMAGIS* n. 35, abril de 2010, p. 1/12, p. 9.
- ZILVETI, Fernando Aurelio. *Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 346.
- ZILVETI, Fernando Aurelio. Variações sobre o princípio da neutralidade no direito tributário internacional. *Revista Direito Tributário Atual* v. 19. São Paulo: IBDT, p. 24/40, p. 40.
- ZILVETI, Fernando. *Simplicius simplicissimus*, os limites da praticabilidade diante do princípio da capacidade contributiva. *Revista Direito Tributário Atual* v. 22. São Paulo: IBDT, p. 179/192, p. 192.

ZILVETI, Fernando Aurelio; NOCETTI, Daniel Azevedo. Os tributos como meio de proteção do meio ambiente. In: NUSDEO, Ana Maria de Oliveira; ZILVETI, Fernando Aurelio; VASCONCELLOS, Mônica Coelho. Confisco. Revisitando o princípio do não confisco: o mínimo existencial permite a sua operacionalização sistemática? *Revista de Direito Tributário da APET* n. 48, abr./set. 2023.