

ANÁLISE DA RELEVÂNCIA DA DIGNIDADE DA PESSOA HUMANA COMO CRITÉRIO DELIMITADOR DA APLICAÇÃO DO NÃO-CONFISCO

Alexandre Dias de Andrade Furtado¹

SUMÁRIO: INTRODUÇÃO. 1 DA SUBJETIVIDADE CONTIDA NO ART. 150, IV, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. 2 DA INTERPRETAÇÃO PATRIMONIALISTA DADA PELA DOCTRINA E PELA JURISPRUDENCIA. 3 A INTRODUÇÃO DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS COMO NOVO ELEMENTO AMPLIADOR DO PRINCÍPIO DO NÃO- CONFISCO. CONSIDERAÇÕES FINAIS. REFERÊNCIAS.

RESUMO: Tendo em vista a indeterminação do conceito do não-confisco contido no art. 150, inciso IV, da Constituição Federal, surge, com grande preocupação, dúvida sobre quais seriam os limites para que a tributação não atinja o núcleo básico de proteção ao indivíduo, privando-o de uma vida digna. Por outro lado, sem recursos, não é possível o Estado Social cumprir com sua obrigação de prover aos cidadãos os direitos consagrados na Constituição Federal.

PALAVRAS- CHAVE: Tributação, Não-confisco, Direitos Fundamentais, Dignidade da Pessoa Humana.

¹ Mestrando em Direito pela PUC/SP. Especialista em Direito Tributário pela COGEAE/PUC. Advogado. E-mail: alexandre.furtado@dafurtado.com.br.

ANALYSIS OF THE RELEVANCE OF THE DIGNITY OF THE HUMAN PERSON AS A DELIMITARY CRITERION FOR THE APPLICATION OF NON-CONFISCATION

ABSTRACT: In view of the indeterminacy of the concept of non-confiscation contained in art. 150, item IV, of the Federal Constitution, there is great concern about the limits of taxation not reaching the basic nucleus of protection of the individual, depriving him of a dignified life. On the other hand, without taxation, it is not possible for the Social Estate to accomplish its duty to provide its citizens with the rights contained in the Constitution.

KEY-WORDS: Taxation, Non-confiscation, Fundamental Rights, Dignity of the Human Person

INTRODUÇÃO

Conforme se retira do art. 150, inciso IV, da Constituição Federal, inexistente definição delimitadora do não-confisco. A inexistência de tais limites objetivos ao que venha a ser o não-confisco põe em risco o núcleo básico de proteção ao indivíduo e a sua dignidade.

Diferentemente do que previsto na Constituição Federal de 1934, que determinou um valor máximo a ser pago no caso da incidência de multas moratórias, delimitando o núcleo de proteção constitucional do não-confisco, a atual Constituição silenciou quanto a tais parâmetros.

Inegável que a delimitação conceitual do que preceituado no referido artigo colocará em conflito dois princípios constitucionais, sendo o primeiro o princípio não-explicito da tributação e de outro lado o princípio da dignidade da pessoa humana, princípio este erigido no decorrer do desenvolvimento da Teoria dos Direitos Humanos tendo como pontos fulcrais a *Magna Charta Libertatum*, de 1215, a Constituição Americana, de 1787 e a Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão, do ano de 1789.

As teorias clássicas, de ênfase patrimonialista, tendem a encará-lo como consequência da tutela jurídica que ampara o direito de propriedade. À míngua do desenvolvimento de critérios mais amplos ligados aos demais direitos fundamentais,

fazem menção, principalmente, a conceitos ligados à propriedade e à liberdade, deixando de lado outros valores historicamente presentes na formação dos direitos fundamentais.

Apesar da insuficiência dos conceitos firmados pela doutrina em face da dificuldade em se compreender os contornos que o princípio visa a proteger, constata-se que o Supremo Tribunal Federal, em arestos mais recentes sobre o tema, vem alargando o núcleo de direitos a serem protegidos, e, conseqüentemente, o campo de incidência do princípio do não-confisco.

Surgem, assim, importantes indagações, a partir da dialética entre o princípio da dignidade da pessoa humana e a premente necessidade do Estado na obtenção de receita suficiente para fazer frente aos gastos obrigatórios.

O Estado do bem-estar social não pode abdicar de receita, uma vez que para a concretização dos direitos previstos e protegidos por nossa Constituição Federal, como a universalização da saúde, educação, previdência social e outros gastos obrigatórios, faz-se necessária grande quantidade de recursos oriundos do Tesouro Nacional, ou seja, da arrecadação de impostos.

Para fazer frente às necessidades do Estado com tais gastos, sob pena de descumprimento da Lei de Responsabilidade Fiscal, tem sido comum uma maior avidez dos órgãos arrecadadores na busca por mais recursos, fato esse facilmente verificável nos arestos do Supremo Tribunal Federal² que, reiteradamente, vêm barrando a aplicação de multas que ultrapassem o valor principal do tributo.

Tal abuso, tendo em vista a proteção da dignidade da pessoa humana, previsto no art. 1º, inciso III, da Carta Republicana de 1988, vem sendo combatido com tenacidade pelo Supremo Tribunal Federal, pois restou identificado o aviltamento da proteção concedida ao cidadão, pelo Estado, quando da tributação exacerbada.

A subjetividade do conteúdo do art. 150, IV, da Constituição Federal, que se encontra em seção denominada “Das Limitações do Poder de Tributar”, dentro do capítulo que versa sobre a tributação e o orçamento da União, abre margem para

² (ARE 938538 AgR, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 30/09/2016, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-225 DIVULG 20-10-2016 PUBLIC 21-10-2016); (ARE 886446 AgR, Relator(a): Min. ROSA WEBER, Primeira Turma, julgado em 09/08/2016, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-180 DIVULG 24-08-2016 PUBLIC 25-08-2016); e (RE 863049 AgR-ED, Relator(a): Min. LUIZ FUX, Primeira Turma, julgado em 15/09/2015, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-195 DIVULG 29-09-2015 PUBLIC 30-09-2015).

interpretações que podem diminuir o alcance desejado pelo Constituinte Originário quando da proteção aos direitos e garantias adquiridos pelo cidadão.

Daí, portanto, é que surge a necessidade da atuação positiva do Legislador Derivado ou mesmo da Corte Constitucional a fim de determinar o real alcance que o princípio do não-confisco busca proteger, sem que com isso diminua, drasticamente, a gama de direitos e garantias adquiridos pelo cidadão.

1 DA SUBJETIVIDADE CONTIDA NO ART. 150, IV, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

O art. 150, inciso IV, da Constituição da República Federativa do Brasil, traz importante garantia fundamental que impõe limitação ao poder de tributar dos entes federados. Trata-se de vedação que proíbe “utilizar tributo com efeito de confisco”. A proibição constitucional do confisco visa a proteger o contribuinte da majoração indiscriminada dos tributos pelos entes federativos, de modo que a apropriação por parte do Estado de seu patrimônio ou rendimentos, pela suportabilidade da carga tributária, dê-se de forma justa, viabilizando-se a consecução de valores protegidos pela Constituição Republicana de 1988.

Importante, assim, para a definição do princípio do não-confisco na Constituição Federal de 1988, se perquirir sobre a utilização de todo o conhecimento adquirido no desenvolver da Teoria dos Direitos Humanos, para, então, utilizá-lo como forma de contraposição ao dever do Estado em tributar o cidadão, realizando-se uma construção dogmática do princípio do não-confisco.

Como se vê, o referido princípio do não-confisco trata-se de cláusula aberta, veiculadora de conceito jurídico indeterminado. Ocorre que tal indeterminação acaba por levar ao subjetivismo e à possibilidade de se especular sobre quais núcleos de valores o Constituinte Originário quis proteger ao proibir o confisco pelo Estado no art. 150, inciso IV, da Constituição Federal.

A indeterminação do conteúdo da norma constitucional traz mais. Deixa ao talante do governante do momento qual será a postura do Estado quanto ao que venha a ser o não-confisco, podendo alargar ou restringir seu alcance de acordo com sua vontade.

A Constituição Federal de 1988, em seus arts. 150 a 152, estabeleceu as limitações ao poder de tributar. Esses artigos são a reafirmação de direitos outrora concedidos historicamente aos indivíduos, limitando-se, assim, a ação estatal e reafirmando o exercício de direitos fundamentais.

Nesse sentido, a investigação do conjunto de normas que impedem o Estado de exercer a tributação ilimitadamente busca trazer à lume, dentro da sistemática constitucional, impedimentos diversos daqueles contidos no próprio Sistema Tributário Nacional, sem, contudo, abrir mão deste.

Desse modo, tendo como ponto de partida o próprio Sistema Tributário Nacional, se faz necessária uma inter-relação entre os mais diversos sistemas do Direito, uma vez que estes não são herméticos. Isso é possível, conforme a doutrina Karl Larenz³, utilizando-se como ponto de partida o conjunto de normas que compõem a Constituição Federal, donde se retira a ideia de sistema. Já a doutrina do Direito Natural de Claus Wilhelm Canaris⁴ reside na afirmação de que a metodologia jurídica parte, nos seus postulados, da existência fundamental da unidade do Direito, como se comprova, por exemplo, pela regra da interpretação sistemática ou pela pesquisa dos princípios gerais de Direito. Assim, diante da indeterminação contida no artigo 150, IV, da Carta Magna, é impossível ao intérprete, tendo como fundamento o sistema tributário, unicamente, determinar quais os núcleos que o Poder Constituinte Originário quis proteger ao impor aos entes federativos norma de limitação ao poder tributário.

A doutrina nacional, fundada nas ponderações de Paulo de Barros de Carvalho acerca do tema, salienta⁵:

O problema reside na definição do conceito, na delimitação da ideia, como limite a partir do qual incide a vedação do art. 150, IV, da Constituição Federal. Aquilo que para alguns tem efeitos confiscatórios, para outros pode perfeitamente apresentar-se como forma lúdica de exigência tributária.

A temática sobre as linhas demarcatórias do confisco, em matéria de tributo, decididamente não foi desenvolvida de modo satisfatório, podendo-se dizer que sua doutrina está por ser elaborada. Dos inúmeros trabalhos de cunho científico, editados por autores do assim chamado direito continental europeu, nenhum deles logrou obter as fronteiras do assunto, exibindo-as com a nitidez que a relevância da matéria requer.

³ LARENZ, Karl. Metodologia da Ciência do Direito. Trad. José Lamego. 4. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2005. p. 12.

⁴ CANARIS, Claus Wilhelm. Pensamento sistemático e conceito de sistema na Ciência do Direito. Trad. A. Menezes Cordeiro. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002. p. 14-15.

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 159, grifamos.

Igualmente, as elaborações jurisprudenciais pouco têm esclarecido o critério adequado para isolar-se o ponto de ingresso nos territórios do confisco. Todas as tentativas até aqui encetadas revelam a complexidade do tema e, o que é pior, a falta de perspectivas para o encontro de uma saída dotada de racionalidade científica.

De igual maneira, o Supremo Tribunal Federal, na ADI 1.075-MC, foi taxativo, no voto condutor do Relator Min. Celso de Mello⁶, quanto ao conteúdo aberto do referido artigo:

É certo que a norma inscrita no art. 150, IV, da Constituição encerra uma cláusula aberta, veiculadora de um conceito jurídico indeterminado, reclamando, em consequência, que os tribunais, na ausência de “*uma diretriz objetiva e genérica, aplicável a todas as circunstâncias*” (ANTÔNIO ROBERTO SAMPAIO DÓRIA “Direito Constitucional Tributário e Due Process of Law”, p. 196, item n. 62, 2^a ed., 1986, Forense) procedam à avaliação dos excessos eventualmente praticados pelo Estado, tendo em consideração as limitações que derivam do princípio da proporcionalidade.

Cumprido acrescentar que, em recente decisão, o Supremo Tribunal Federal, uma vez mais pelo voto do Min. Celso de Mello, no ARE 831.377 AGR/MG⁷, deixou claro a impossibilidade de delimitar o conteúdo do artigo 150, IV, da Carta Magna, pela total ausência de determinação conceitual:

A indeterminação conceitual da noção de efeito confiscatório gerado pela atividade impositiva do Estado, de um lado, e a ausência de uma definição normativa, em sede constitucional (como o fazia a Constituição de 1934, art. 184, parágrafo único), que permita quantificar, desde logo, valores considerados irrazoáveis, excessivos e comprometedores do patrimônio privado, de outro, atuam como causas que pré-excluem, em princípio, em sede recursal extraordinária, a possibilidade jurídica de aferir-se a efetiva ocorrência, em cada caso concreto, examinada a situação patrimonial individual do contribuinte, de vulneração ao postulado em referência.

A par da dificuldade da doutrina e da jurisprudência pátria em estabelecer os contornos mínimos que possam dar eficácia plena aos desideratos do Poder Constituinte Originário, o Supremo Tribunal Federal passou a elencar, dentro dos arestos pertinentes

⁶ Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.075-MC. Relator Ministro Celso de Mello, Tribunal Pleno, julgado em 17/06/1998, DJ 24-11-2006 PP-00059 EMENT VOL-02257-01 PP-00156 RTJ VOL-00200-02 PP-00647 RDDDT n. 139, 2007, p. 199-211 RDDDT n. 137, 2007, p. 236-237.

⁷ ARE 831377 AgR, Relator Min. Celso de Mello, Segunda Turma, julgado em 16/12/2014, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-025 DIVULG 05-02-2015 PUBLIC 06-02-2015.

ao tema, os núcleos de proteção a serem observados pelo intérprete, bem como pelo legislador, para o fim precípua de garantir a máxima eficácia do não-confisco.

Na verdade, ante a falta de elementos abalizadores para a efetivação do referido princípio, coube ao Poder Judiciário definir quais seriam os direitos nucleares a serem protegidos, limitando-se, assim, a ação do Estado que pudesse pôr em risco os valores lá abrigados e fornecendo um repertório de decisões que tentasse colocar a discussão em premissas estabelecidas a fim de debelar o subjetivismo do conceito contido no art. 150, inciso IV, da Carta Magna.

2 DA INTERPRETAÇÃO PATRIMONIALISTA DADA PELA DOUTRINA E PELA JURISPRUDENCIA

A Corte Constitucional, antes da Constituição Federal de 1988, havia delimitado a ação do Estado em impor tributos, apresentando como critérios impeditivos ao poder de tributar a *liberdade do trabalho, de comércio e de indústria e com o direito de propriedade*⁸.

Nesse contexto, o voto do Min. Orosimbo Nonato⁹, expunha o pensamento dominante à época:

O poder de taxar não pode chegar à desmedida do poder de destruir, uma vez que aquele somente pode ser exercido dentro dos limites que o tornem compatível com a liberdade de trabalho, de comércio e de indústria e com o direito de propriedade. É um poder, em suma, cujo exercício não deve ir até o abuso, o excesso, o desvio, sendo aplicável, ainda aqui, a doutrina fecunda do *détournement de pouvoir*. Não há que estranhar a invocação dessa doutrina ao propósito da inconstitucionalidade, quando os julgados têm proclamado que o conflito entre a norma comum e o preceito da Lei Maior pode-se acender não somente considerando a letra, o texto, como, também, e principalmente, o espírito e o dispositivo invocado.

⁸ BILAC PINTO, Olavo. Finanças e Direito. A crise das finanças. Os limites do poder fiscal do Estado. Uma nova doutrina sobre a inconstitucionalidade das leis fiscais. Revista Forense, São Paulo, vol. 140, p. 552, jan. 1940.

⁹ Recurso Extraordinário nº 18.331. Relator Ministro Orosimbo Nonato. Publicado ADJ de 10 ago. 1953, p. 2356. DJ 08 nov. 1951, p.10865, grifamos.

Entretanto, deve-se sublinhar que o conceito clássico de confisco, até meados do século passado, tinha um viés patrimonialista, deixando de lado outros valores constitucionalmente protegidos como a liberdade e a dignidade da pessoa humana, para dar primazia à ideia de uma transferência compulsória de propriedade privada ao Estado, como faz referência Bielsa¹⁰:

Debe entenderse por confiscatorio, en opinión nuestra, el ato que em virtude de una obligación fiscal determina una injusta transferencia patrimonial del contribuyente al fisco, injusta por su monto o por falta de causa jurídica porque aniquile el activo patrimonial; en suma: cuando nos es justa ni razonable.

Do mesmo pensamento partilha Hector B. Villegas¹¹:

Ha sostenido el alto tribunal que los tributos son confiscatorios cuando absorvem una parte substancial de la propiedad o de la renta. La dificultad surge para determinar concretamente qué debe entenderse por “parte substancial”, y cabe decir que no existe respuesta a ello em términos absolutos.

Tanto a doutrina, quanto a jurisprudência, buscam a proteção à propriedade a fim de que o Estado não venha a restringi-la ou aniquila-la.

3 A INTRODUÇÃO DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS COMO NOVO ELEMENTO AMPLIADOR DO PRINCÍPIO DO NÃO- CONFISCO

O avanço do Supremo Tribunal Federal no controle da proibição de confisco, como se pode observar na sequência, forneceu um modelo essencialmente material e pragmático de controle da constitucionalidade das normas confiscatórias: desde que haja elementos restringidos no patrimônio e na renda, justifica-se um controle da constitucionalidade, a partir dos parâmetros fornecidos pelos direitos fundamentais envolvidos (substância desses direitos), mediante a estruturação aqui defendida de que o que decidirá verdadeiramente as controvérsias será a prevalência material dos interesses constitucionais fundamentais. Portanto, nas palavras do Min. Celso de Mello, no

¹⁰ BIELSA, Rafael. Nocións preliminares de derecho fiscal. Buenos Aires: Universidad Nacional del Litoral, 1944, p.60.

¹¹ VILLEGAS. Hector B. Curso de finanzas, derecho financeiro y tributário. Buenos Aires: Depalma, 1990, p. 197.

juízo da ADI 1.075-MC¹², passa-se a definir a proibição constitucional do confisco como:

[...] a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade, da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais básicas.

Como veremos, a doutrina acompanhou a modificação ocorrida no Supremo Tribunal Federal, pois o entendimento majoritário caminha a garantir uma maior proteção do indivíduo frente ao aparato estatal e a excessiva tributação pelo Estado, tendo como fundamento a adequação da tributação ao exercício de direitos fundamentais, ou, como afirmado por Helena Regina Costa¹³:

Vale salientar a existência de uma outra tensão, de caráter permanente, observada entre a imposição de tributos e o exercício de direitos fundamentais.

Se, de um lado, a exigência daquele pode, inadequadamente, dificultar ou mesmo inviabilizar o exercício deste, de outro, parece evidente que vários dos direitos assegurados no ordenamento jurídico dependem, para sua proteção, dos recursos advindos da receita tributária.

Consideramos importante remarcar que a compreensão do Direito Tributário, cada vez mais, está voltada à preocupação concernente à *adequação da tributação ao exercício de direitos fundamentais*. De fato, universalmente vem se afirmando uma *visão humanista da tributação*, a destacar que essa atividade estatal não busca apenas gerar recursos para o custeio de serviços públicos, mas, igualmente, o asseguramento do exercício de direitos públicos subjetivos.

Assim, a indeterminação contida no art. 150, inciso IV, da Constituição Federal abre possibilidade para a inclusão de novos direitos que busquem dialogar com a limitação estatal de cobrar tributos em excesso, servido, desse modo, o art. 1º, inciso III, da Constituição Federal como complemento à norma que preceitua o não-confisco.

¹² Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.075-MC. Relator Ministro Celso de Mello, Tribunal Pleno, julgado em 17/06/1998, DJ 24-11-2006 PP-00059 EMENT VOL-02257-01 PP-00156 RTJ VOL-00200-02 PP-00647 RDDT n. 139, 2007, p. 199-211 RDDT n. 137, 2007, p. 236-237

¹³ COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário. Constituição e Código Tributário Nacional. Saraiva. 2009, p. 4. Grifamos.

Conforme, Celso Ribeiro Bastos¹⁴ salientava que:

As normas podem conter um maior ou menor vazio semântico. Há, portanto, normas que têm plenas condições de incidirem diretamente em situações concretas, e outras não. Fator importante a ser destacado nessa densificação é o fato de ele promover a renovação e a atualização do Texto Constitucional. Isso ocorre em virtude do caráter evolutivo que são dotados os preceitos constitucionais. Quanto maior a abstratividade da norma, maior será o seu processo de densificação. É importante salientar que é por meio deste que o sistema constitucional rejuvenesce e acompanha as mutações operadas no seio da sociedade.

Assim, a Constituição Federal determina que seja observado o primado da Dignidade da Pessoa Humana como regra imposta ao Estado a fim de coibir abusos ao núcleo de proteção, funcionando esta como norma de estrutura onde apoiaríamos a própria organização estatal.

Nesse sentido, são preciosas as lições de Werner Maihofer¹⁵:

Esto, sin embargo, implica; nada menos, que a la garantía constitucional de la dignidade humana correspondería no sólo la posición y función de derecho básico em el sistema de los derechos fundamentales de nuestra Constitución, sino la de una norma básica y material en nuestro sistema constitucional en general, norma que conferiría a los básicos principios materiales de nuestra organización estatal su específico y típico carácter de un Estado liberal y no autoritativo de Derecho, de um Estado social liberal, no de beneficencia, de un democracia liberal, no una popular.

Sin embargo, entonces la tutela jurídica y la protección de bienes jurídicos, aseguradas e impuestas por el gobierno en un Estado de Derecho, aparecen como la lógica concreción de la *básica función tutelar* del Estado, impuesta a favor del individuo a todos los poderes públicos con la obligación de proteger la dignidade humana.

Portanto, tem-se, assim, que existe a possibilidade de se atualizar a norma constitucional que tenha o seu conteúdo indeterminado ajustando-a à complexidade que a sociedade moderna almeja, tendo como norte o princípio da dignidade da pessoa humana e não mais o critério patrimonialista.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

¹⁴ BASTOS, Celso Ribeiro. *Hermenêutica e Interpretação Constitucional*. São Paulo: Celso Bastos, 2002, p. 251.

¹⁵ MAIHOFER, Werner. *Estado de Derecho y dignidad humana*. Montevideo: B de F Ltda, 2008, p. 33/35

Conforme se viu, a indeterminação contida no art. 150, IV, da Constituição Federal pode introduzir valores outros além daqueles de cunho patrimonialista, uma vez que poderá haver um alargamento do princípio do não-confisco com a inclusão de ideais de proteção do indivíduo em face ao Estado e ao excesso de tributação.

A inclusão do princípio da dignidade da pessoa humana traz novo elemento de consideração ao que venha a ser determinado por não-confisco, pois visa proteger o mínimo existencial e a impossibilidade do Estado de destruir, por meio da tributação, a subsistência digna que foi mencionada pela Corte Constitucional na ADI 1.075-MC de relatoria do Min. Celso de Mello.

REFERENCIAS

BASTOS, Celso Ribeiro. *Hermenêutica e Interpretação Constitucional*. São Paulo: Celso Bastos, 2002, p. 251.

BIELSA, Rafael. *Nociones preliminares de derecho fiscal*. Buenos Aires: Universidad Nacional del Litoral, 1944, p.60.

BILAC PINTO, Olavo. *Finanças e Direito. A crise das finanças. Os limites do poder fiscal do Estado. Uma nova doutrina sobre a inconstitucionalidade das leis fiscais*. Revista Forense, São Paulo, vol. 140, p. 552, jan. 1940.

CANARIS, Claus Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na Ciência do Direito*. Trad. A. Menezes Cordeiro. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002. p. 14-15.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 159.

COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário. Constituição e Código Tributário Nacional*. Saraiva. 2009, p. 4.

LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. Trad. José Lamego. 4. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2005. p. 12.

MAIHOFER, Werner. *Estado de Derecho y dignidad humana*. Montevideo: B de F Ltda, 2008, p. 33/35.

VILLEGAS. Hector B. *Curso de finanzas, derecho financeiro y tributário*. Buenos Aires: Depalma, 1990, p. 197.

