

Peculiaridades do Sistema Constitucional Tributário Brasileiro e o STF: Um Pouco de Direito Comparado

Peculiarities of the Brazilian Constitutional Tax System and the STF: a Little of Comparative Law

José Roberto Vieira

Professor de Direito Tributário da Universidade Federal do Paraná – UFPR e do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – Ibet (graduação, especialização, mestrado e doutorado). Mestre e Doutor em Direito do Estado – Direito Tributário (PUC/SP). Estudos pós-graduados no Instituto de Estudios Fiscales (Madri, Espanha). Ex-Membro Julgador do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, atual Carf (Brasília, DF). Ex-Auditor da Receita Federal (Curitiba/PR). Parecerista. *E-mail*: joservieira@uol.com.br.

Maurício Dalri Timm do Valle

Professor de Direito Tributário da Universidade Católica de Brasília – UCB. Coordenador do Mestrado em Direito da Universidade Católica de Brasília – UCB. Mestre e Doutor em Direito do Estado (UFPR). Ex-Assessor de Ministro do Supremo Tribunal Federal – STF. Membro Julgador do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – Carf. Advogado Licenciado. *E-mail*: mauricio_do_valle@hotmail.com.

Recebido em: 31-5-2022 – Aprovado em: 2-8-2022

<https://doi.org/10.46801/2595-6280.52.10.2022.2185>

Resumo

Referidas algumas noções básicas de Direito Comparado, bem como sua função de, mediante contraste, possibilitar o conhecimento do direito nacional, debruçamo-nos sobre o nosso Direito Constitucional Tributário. De um ponto de vista genérico, demonstramos que o nosso sistema tributário é eminentemente constitucional, donde se infere tanto a robusta vinculação e o respeito da legislação infraconstitucional a essa condição, quanto a consagração constitucional dos valores da certeza e da estabilidade, em homenagem à Segurança Jurídica. Já de um ponto de vista específico, destacamos o corolário da vasta porção tributária da missão de julgar da nossa Suprema Corte.

Palavras-chave: direito comparado, caráter constitucional do sistema tributário brasileiro, segurança jurídica, matéria tributária no STF.

Abstract

With the mention of some basic notions of Comparative Law, as well as its function, by the opposition, to make possible the knowledge of national law, we examined our Constitutional Tax Law. From a general point of view, we demonstrate that our tax system is highly constitutional; that there is, becau-

se of this, a strong respect and reverence of the ordinary law; and that the values of certainty and stability are constitutionally established to honour the Law Security. From a specific point of view, we gave distinction the deduction of the great tax part of the judge mission of our supreme court.

Keywords: comparative law, constitutional character of the Brazilian tax system, law security, tax law in the Supreme Court.

“... finalidad... de gran relieve... la investigación comparativa conduce con frecuencia a una mejor interpretación y valoración de las instituciones jurídicas del ordenamiento nacional...”

(Paolo Biscaretti di Ruffia)¹

“Em matéria tributária tudo foi feito pelo constituinte, que afeiçoou integralmente o sistema, entregando-o pronto e acabado ao legislador ordinário, a quem cabe somente obedecê-lo...”

(Geraldo Ataliba)²

1. A parábola do aldeão japonês

As *parábolas* são formas literárias híbridas, que se classificam como manifestações utilitárias ou militantes, pelo seu *cunho ético ou educativo*³. São narrativas sempre curtas, protagonizadas por seres humanos e assinaladas pelo caráter moral e educacional; tal como os apólogos, embora as personagens destes sejam objetos inanimados, e tal como as fábulas, apesar de que os figurantes destas sejam animais irracionais⁴.

Geraldo Ataliba e Cléber Giardino contam *a seguinte parábola de um jovem japonês*, que tomamos a liberdade de recontar, com algumas adaptações.

Imaginemos um jovem aldeão japonês que reside na zona rural de um pequeno e afastado povoado do seu país; e que nunca tenha frequentado uma escola ou viajado, aliás, que nunca tenha ido além dos limites da sua diminuta e remota aldeia, cujas fronteiras constituem os horizontes de todo o seu mundo.

Se nós nos dirigirmos a esse jovem e o questionarmos sobre *as características do homem e do povo japonês*, sobre os traços que singularizam o homem japonês e a população do seu país, ele, certamente, irá responder-nos apontando notas que, diversamente de particulares e específicas, serão *notas genéricas e universais*. Algo assim como: o homem japonês tem cabeça, tronco e membros; sua cabeça exhibe olhos, nariz, ouvidos e boca, além de cabelos; seus membros terminam por mãos e pés, que, por sua vez, estão equipados com dedos etc.

¹ *Introducción al derecho constitucional comparado*, p. 14.

² *Sistema constitucional tributário brasileiro*, p. 21.

³ Massaud Moisés, *A criação literária: prosa II*, p. 153-154.

⁴ *Idem*, *Dicionário de termos literários*, p. 34 e 337.

Agora, imaginemos que nós o convidamos para nos acompanhar em *uma longa viagem pelo mundo*, visitando alguns países africanos, europeus, das Américas e da Oceania. Depois de tomar contato com os diversos povos, das mais diversas regiões do planeta, observando-os com atenção e suficientemente, nós o levamos de volta à sua aldeia de origem.

E então renovamos a pergunta que lhe fizemos originalmente: como se caracterizam o homem e o povo japonês? E "... a resposta virá fluente, fácil, imediata: *as peculiaridades do homem japonês* são: olhos rasgados, pele amarela, cabelos negros e lisos etc. *Só após estabelecer comparações, lhe foi possível destacar... o que é peculiar ao seu povo...* Só a comparação tornou possível a identificação dos elementos distintivos."⁵

Assim também acontece com o direito. É só quando colocamos o nosso direito positivo ao lado dos demais que nos conscientizamos das notas que o aproximam deles, das marcas que o distinguem dos outros e dos traços que lhe são típicos.

Aqui, pois, as razões que justificam nosso *breve passeio pelo Direito Comparado, contrapondo o nosso sistema constitucional tributário com o dos demais estados contemporâneos*, para alcançar algumas *conclusões genéricas*; bem como utilizando essa comparação para *mergulhar na especificidade do seu exame por parte da nossa corte constitucional.*

2. Direito comparado

Não há outro ponto de partida cabível senão o de conceituar, razoavelmente, o Direito Comparado⁶.

A disciplina que busca sistematicamente fixar *as semelhanças e as dessemelhanças entre institutos jurídicos* afins de diferentes ordens jurídicas ou entre as *ordens jurídicas* como um todo. Tal é a noção predominante de Direito Comparado.

No que diz respeito à "... comparação entre sistemas jurídicos considerados na sua globalidade", deparamo-nos com aquilo que Carlos Ferreira de Almeida, da Faculdade de Direito de Lisboa, identifica como "macrocomparação" (1994, p. 7)⁷; geralmente composta por procedimentos que Paolo Biscaretti di Ruffia, o constitucionalista italiano, denuncia como "... difíciles debido a la amplitud de la materia... y que... difícilmente se traducen en consecuencias de actualidad práctica inmediata"⁸. Enquadram-se aqui as classificações dos sistemas jurídicos em

⁵ *Apud* José Artur Lima Gonçalves, Imposto sobre a Renda: pressupostos constitucionais, p. 19-21.

⁶ Ivo Dantas faz interessante apanhado de diversas alternativas de denominação da disciplina utilizadas pelos estudiosos, tais como "Comparação de Direito", "Comparação Jurídica", "Direito Estrangeiro", "Legislação Comparada" etc. (Direito comparado como ciência, *Revista de Informação Legislativa* n. 134, p. 233-236; *Direito constitucional comparado: introdução, teoria e metodologia*, p. 15-31).

⁷ *Introdução ao direito comparado*, p. 7.

⁸ *Introducción al derecho constitucional comparado*, p. 16.

“famílias jurídicas”, vale dizer, agrupamentos de direitos em que as semelhanças superam as diferenças, com a célebre divisão entre a “família romano-germânica”, com berço na Europa, composta por estados cujo sistema jurídico deita suas bases no Direito romano; e a “família da ‘common law’”, encampando o direito da Inglaterra e o daqueles países que o tomaram por modelo; na construção amplamente aceita do comparatista francês René David⁹. Se se tratam de grupos mais amplos de sistemas jurídicos, estamos falando das famílias, mas se se tratam de grupos mais restritos, em que se subdividem as famílias, estamos cogitando de subfamílias¹⁰. E também se enquadram aqui as comparações entre as próprias famílias de direitos, ou “megacomparações”¹¹.

Já no que tange à “... comparação entre institutos jurídicos afins em ordens jurídicas diferentes”, temos o que aquele mesmo estudioso lusitano denomina de “microcomparação”¹²; avaliada por Biscaretti di Ruffia como “... la investigación que se desarrolla con mayor frecuencia, ya que la mayor limitación del objeto permite alcanzar con facilidad conclusiones de aplicación práctica”¹³.

Cabe, ainda, mencionar a possibilidade de comparação entre ramos de direito de diferentes ordens jurídicas, que Ferreira de Almeida denomina de “mesocomparação”¹⁴.

Numa preocupação ainda conceptual, sublinhe-se, que o objeto do Direito Comparado extravasa a mera justaposição de legislações¹⁵. Ferreira de Almeida destaca, apropriadamente, que o *Direito Comparado não se resume ao mero conhecimento do direito de outros estados*, pressupondo-o sim, mas realizando-se adicionalmente pela utilização da análise comparativa e pelo estabelecimento de conclusões¹⁶. “Acacianamente, poderíamos concluir...”, com Ana Lúcia de Lyra Tavares,

⁹ *Os grandes sistemas do direito contemporâneo*, p. 16-20. Esse respeitado especialista faz ainda menção, entre as famílias principais, a uma terceira, dos direitos socialistas, estabelecida a partir da antiga União das Repúblicas Socialistas Soviéticas – *ibidem*, p. 20-21; que, para Carlos Ferreira de Almeida, não só é injustificável hoje, como talvez nunca tenha apresentado razão para ser separada da família romano-germânica – *Introdução...*, *op. cit.*, p. 30. Embora reconhecendo raízes romanistas e cristãs nos ordenamentos dos países da ex-União Soviética, Luiz Fernando Coelho toma em consideração os sistemas de Cuba e da China para manter uma família dos direitos socialistas (O renascimento do direito comparado: estudo em homenagem a Ana Maria Vilela, *Fumaça do bom direito: ensaios de filosofia e teoria do direito*, p. 185). Nesse mesmo sentido, manifesta-se Ivo Dantas, que, ainda, acrescenta: “... não se pode desprezar a existência de famílias com caráter nitidamente religioso – ex.: o modelo muçulmano...” (*Direito constitucional comparado...*, *op. cit.*, p. 213).

¹⁰ Rodolfo Sacco, *Introdução ao direito comparado*, p. 227.

¹¹ C. Ferreira de Almeida, *Introdução...*, *op. cit.*, p. 8.

¹² *Idem, ibidem*, p. 8-9.

¹³ *Introducción...*, *op. cit.*, p. 17.

¹⁴ *Introdução...*, *op. cit.*, p. 10.

¹⁵ Luiz Fernando Coelho, *O renascimento...*, *op. cit.*, p. 181.

¹⁶ *Introdução...*, *op. cit.*, p. 10.

da PUC/RJ, “... que comparar não é justapor”¹⁷; pois constitui “... uma fase preparatória indispensável para a comparação jurídica, mas com ela não se confunde...”¹⁸; uma vez que o direito estrangeiro, na correta observação de Marc Ancel, o comparatista francês, consiste apenas na “...‘matéria-prima’ do direito comparado”¹⁹. A *simples juxtaposição* de sistemas jurídicos ou de institutos jurídicos semelhantes, desprovida da síntese comparativa, não vai além, no máximo, do que se convencionou chamar de *Direito Comparado Imperfeito, Incompleto ou Implícito*²⁰; quando não incide no que José Afonso da Silva batiza de “... uso abusivo do conceito...”²¹.

Já mencionamos, algumas linhas atrás, a *tendência preponderante das “micro-comparações” no Direito Comparado hodierno*, em que o estudioso lança olhos para as outras ordens jurídicas em busca do desenho específico de um certo e determinado instituto.

Conquanto prevaiente, não é esse o exercício comparativo que empreendemos aqui, pois dirigiremos nossa mirada para o *Direito Constitucional Tributário Brasileiro, em face da realidade constitucional tributária estrangeira*. Em outras palavras, como estaremos voltados para o sub-ramo tributário do Direito Constitucional, realizaremos *uma autêntica “mesocomparação”*.

3. Função de conhecimento do direito nacional

Antes, porém, do trabalho comparativo propriamente dito, é adequado mencionar que há numerosas funções reconhecidas ao Direito Comparado, contudo, cabe enfatizar uma delas, que será, aqui, particularmente relevante: a de *mais intenso e detalhado conhecimento do direito nacional*, pelo contraste com os direitos alheios que forem considerados. Nesse sentido, a assertiva dos *comparatistas nacionais*, Luís Fernando Sgarbossa e Geziela Jensen, invocando Pierre Legrand: “... um dos principais méritos do Direito Comparado é um ‘melhor, mais profundo e mais completo conhecimento do próprio direito nacional de seu cultor’, conhecimento este que se funda e estabelece a partir do cotejo entre o sistema indígena e os alienígenas”²². Com o apoio explícito de *vasta doutrina estrangeira*, da qual pinçamos, exemplificativamente, algumas manifestações. Enrico Dell’Aquila: “... el Derecho Comparado...nos hace comprender más profundamente nuestro próprio Derecho, ya que a través del estudio y de la comparación de los Dere-

¹⁷ Notas sobre as dimensões do direito constitucional comparado, *Revista Direito, Estado e Sociedade* n. 14, p. 92.

¹⁸ A. L. de Lyra Tavares, A utilização do direito comparado pelo legislador, *Revista de Ciência Política*, v. 30, n. 3, p. 85.

¹⁹ *Utilidade e métodos do direito comparado*, p. 109-110.

²⁰ C. Ferreira de Almeida, *Introdução...*, *op. cit.*, p. 10.

²¹ *Um pouco de direito constitucional comparado*, p. 22.

²² *Elementos de direito comparado: ciência, política legislativa, integração e prática judiciária*, p. 40.

chos extranjeros se adquiere una consciencia más clara y profunda de las características del Derecho en el cual nos hemos formado como juristas”²³. Alessandro Pizzorusso: “... un cabal conocimiento de un ordenamiento no es en realidad posible de conseguir sin el conocimiento de todo lo sucedido en otra parte...”²⁴. René David: “O direito comparado é útil para um melhor conhecimento do nosso direito nacional e para seu aperfeiçoamento.”²⁵

As diligências comparativas têm o condão de mostrar em que pontos o nosso sistema constitucional tributário se aproxima dos de outros estados, em que pontos deles se afasta, e no que se tipifica em face dos direitos de outros povos. Confirmam-no Geraldo Ataliba e Cléber Giardino: “*A comparação mostrará, portanto, o que é igual, o que é diferente e o que é típico. O direito comparado fornece-nos, dessarte, critérios para reconhecermos melhor as semelhanças, as diferenças e as singularidades do nosso sistema, em contraste com os demais.*” E, com razão, sublinham a especial virtude desses estudos no identificar as peculiaridades dos nossos institutos: “Muita vez, só percebemos os traços típicos e as singularidades do nosso direito positivo, mediante o estudo de outros direitos... o direito comparado tem a magna utilidade de nos permitir melhor conhecimento do nosso direito e mais segura elaboração da nossa ciência jurídica.”²⁶

As nossas reflexões de comparação jurídica permitirão que nos situemos em relação aos sistemas constitucionais tributários dos estados contemporâneos; e, sobretudo, colocarão em destaque as singularidades da *realidade constitucional tributária nacional; à qual cumpre logo retornar*, assim que equipados com os subsídios colhidos na atividade comparativa, por mais ilustrativo e enriquecedor que se mostre o passeio por outras plagas jurídicas. Afinal, “O direito comparado serve à tarefa de enfatizar as peculiaridades do sistema nacional, em face das quais o estudioso deve prontamente abandonar as informações alienígenas, submetendo-se às exigências do sistema local que visa a compreender e aplicar.” (José Artur Lima Gonçalves)²⁷.

E isso porque, no magistério confiável de Lourival Vilanova, “Se cada sistema de normas, existencialmente dado, requer uma exposição sistemática, conceitualmente distinta do ponto de vista histórico ou deontológico, há plurais dogmáticas para a variedade de sistemas positivos”, ou, de modo ainda mais específico, “... tantos sistemas jurídicos, tantas dogmáticas”²⁸; no sentido de que *a cada direito positivo particular corresponde uma igualmente particular dogmática jurí-*

²³ *Introducción al estudio del derecho ingles*, p. 16-17.

²⁴ *Curso de derecho comparado*, p. 85.

²⁵ *Os grandes sistemas...*, p. 5.

²⁶ *Apud* José Artur Lima Gonçalves, *Imposto sobre a Renda...*, *op. cit.*, p. 21.

²⁷ *Ibidem*, p. 22.

28 *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*, p. 131-132.

dica. Donde a conclusão de que a Ciência do Direito é uma ciência individualizadora, afirmada por esse pensador pernambucano²⁹; na esteira, aliás, das elucubrações de Gustav Radbruch, o filósofo do direito de Heidelberg, que explica: “... a ciência do direito não tem por missão ir além da particularidade dos vários sistemas jurídicos – como podem ser o alemão, o francês, etc. – até aos últimos princípios comuns a todos eles, mas precisamente *compreender* a cada um destes na sua *individualidade*”³⁰.

Daí a razão de nos inclinarmos, nos itens seguintes, quase que exclusivamente sobre o ordenamento pátrio, porém então já munidos do valioso instrumental proporcionado pelo Direito Comparado, e, por conseguinte, devidamente habilitados a *uma visão* ampla e larga, *que já foi apropriadamente chamada de copernicana* (Carlos Ferreira de Almeida, Leontin-Jean Constantinesco, José Roberto Vieira)³¹.

4. Direito constitucional tributário

Se pretendemos realizar um desempenho comparativo, é cabível, previamente, localizar as normas que serão objeto desse procedimento na seara jurídica a que pertencem, a porção tributária do diploma constitucional, ou, em outras palavras, no *direito constitucional tributário*.

Victor Uckmar, o respeitado professor italiano que é autor de uma das mais conhecidas e admiradas obras de Direito Comparado nesse campo, de 1959, principia seu trabalho noticiando a carência de estudos sistemáticos de setores específicos do Direito Constitucional, em seu país; para, de pronto, declarar: “Um ramo do Direito Constitucional que, sem dúvida, merece tratamento autônomo é o concernente à exigência dos tributos.”³²

Cá entre nós, antes disso, em 1951, Aliomar Baleeiro já referia a iniciativa de alguns juristas de tratar como “... ramo dogmatically autônomo – o Direito Tributário Constitucional”³³; que Segundo V. Linares Quintana, o jurista argentino, no mesmo ano, batizava de Direito Constitucional Fiscal³⁴. Mais de uma década depois, Antônio Roberto Sampaio Dória, embora julgando prematura a

²⁹ *Ibidem*.

³⁰ *Filosofia do direito*, p. 245.

³¹ C. Ferreira de Almeida, *Introdução...*, *op. cit.*, p. 16; L.-J. Constantinesco, *Tratado de direito comparado: introdução ao direito comparado*, p. 26; J. R. Vieira, O direito constitucional tributário comparado numa visão copernicana: uma homenagem ao Prof. George Gomm, in Michelle Heloise Akel, Fabio Artigas Grillo, Fabriccio Petreli Tarosso e Matheus Monteiro Morosini (coord.), *Direito tributário paranaense – homenagem ao Prof. Dr. George Bueno Gomm*, v. II, p. 26 e 39-40.

³² *Princípios comuns de direito constitucional tributário*, p. 13. A edição nacional, aqui citada, é de 1999, mas, como registrado no texto, a edição italiana original é de quatro décadas antes: de 1959.

³³ *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, p. 43. A edição ora citada da obra é de 1997, mas a primeira edição é, como consignado, de 1951.

³⁴ *El poder impositivo y la libertad individual*, p. 11 e 22.

atitude de tratá-lo como ramo jurídico autônomo, registrava nada obstar o estudo apartado e sistemático das normas tributárias da Lei Mãe, que para ele constituíam o *Direito Constitucional Tributário*³⁵.

A despeito de algumas dissensões, que ilustramos pela menção de Ramón Valdés Costa, o ex-professor uruguaio da Universidad de la República – “No hay, pues, un D. T. constitucional, sino preceptos y normas aplicables obligatoriamente al D. T. contenidos en la Constitución...”³⁶ – é inevitável reconhecer que o maior ou menor interesse pela *investigação específica das normas constitucionais tributárias* varia de direito positivo para direito positivo. Diagnosticou-o bem Dino Jarach, o jurista ítalo-argentino, consignando que tal interesse “... tiene particular importancia en los países de constitución rígida y con contralor de constitucionalidad de las leyes por parte de los órganos jurisdiccionales, y además en los Estados federales...”³⁷. Não obstante exemplificando com outros estados, a observação de Jarach cabe como luva para o nosso; pela rigidez constitucional, pelo controle de constitucionalidade e pela federação sim, mas também e sobretudo porque o nosso Direito Tributário é um direito eminentemente constitucional (Maurício Timm do Valle)³⁸.

Prova incontestável da autonomia didática – evidente que não científica, pelo inquestionável axioma da unidade do Direito – desse ramo jurídico, pelo menos, no Brasil, é o *número apreciável de grandes obras* produzidas no seu âmbito.

Percorrendo inicialmente a bibliografia de uma geração mais antiga de juristas, responsável por *trabalhos que já lograram espaço na estante dos nossos “clássicos”*, principiemos por referir as já lembradas *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, de 1951, de Aliomar Baleeiro, antigo professor da Universidade da Bahia, da UERJ e da Universidade Federal de Brasília, além de ex-ministro de nossa Corte Suprema³⁹; que também publicou *O direito tributário da Constituição*, de 1959, a partir de uma série de conferências promovidas pelo Instituto Brasileiro de Direito Financeiro⁴⁰. Os anos 60 do século passado foram pródigos em belas

³⁵ *Princípios constitucionais tributários e a cláusula due process of law*, de 1964, p. 15; obra reeditada, em 1986, como *Direito constitucional tributário e due process of law*: ensaio sobre o controle judicial da razoabilidade das leis, p. 4.

³⁶ *Instituciones de derecho tributário*, p. 5.

³⁷ *El hecho imponible: teoría general del derecho tributário sustantivo*, p. 17; *O fato imponible: teoria geral do direito tributário sustantivo*, p. 47.

³⁸ *Princípios constitucionais e regras-matrizes de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI*, p. 355. É com essa assertiva que esse autor, aqui lembrado como ilustração de larga doutrina, abre suas considerações sobre o nosso sistema tributário.

³⁹ *Limitações constitucionais...*, *op. cit.* Ao lado do livro de Linares Quintana, essa obra de Baleeiro mereceu, de Victor Uckmar, o destaque como uma das duas monografias estrangeiras específicas e “... mais completas...” sobre o direito constitucional tributário (*Princípios comuns...*, *op. cit.*, p. 2, nota n. 4).

⁴⁰ *O direito tributário da Constituição*.

obras dessa área: desde os já mencionados Princípios constitucionais tributários e a cláusula *due process of law*”, de 1964, de Antônio Roberto Sampaio Dória, o ex-professor da USP⁴¹; passando pelo *Sistema tributário brasileiro: discriminação de rendas*, de 1965, de Amílcar de Araújo Falcão, o jovem e lúcido professor da Universidade do Estado da Guanabara e da Universidade Federal do Rio de Janeiro⁴²; até o *Sistema constitucional tributário brasileiro*, de 1966, de Geraldo Ataliba, o magnífico jurista da USP e da PUC/SP⁴³.

Agora, voltados para a nossa *doutrina constitucional tributária mais recente*, identificamos obras que, se talvez não possam ainda ser chamadas de “clássicas”, por sua pouca idade, certamente configuram *modelos* a serem seguidos pelos estudiosos, estabelecendo os padrões e as diretrizes da reflexão jurídica nesse recinto da Ciência do Direito. Há alguns trabalhos que são mais amplos ou que constituem atualizações de outros⁴⁴. E há os específicos. De 1986, os *Princípios constitucionais tributários e competência tributária*, de Roque Antonio Carrazza, o notável mestre da PUC/SP, hoje rebatizado de *Curso de direito constitucional tributário* e constantemente reeditado⁴⁵. De 1990, os *Comentários à Constituição de 1988 – sistema tributário*”, de Sacha Calmon Navarro Coêlho, o exímio jurista e ex-professor da UFMG e da UFRJ⁴⁶. E por último, uma obra de 2004, o *Sistema constitucional tributário*, de Humberto Bergmann Ávila, o extraordinário professor da UFRGS e da USP⁴⁷.

⁴¹ *Princípios constitucionais tributários...*, *op. cit.* Obra reeditada em 1986, com novo título, como já informado: *Direito constitucional tributário...*, *op. cit.* Esse livro fez jus ao realce de Roque Antonio Carrazza (*Princípios constitucionais tributários e competência tributária*, p. 3; *Curso de direito constitucional tributário*, p. 30), esta última, obra que se encontra, hoje, em 33ª edição; bem como fez jus ao grifo de Marco Aurélio Greco (*Notas ao direito brasileiro*, in Victor Uckmar, *Princípios comuns...*, 1999, *op. cit.*, p. 131).

⁴² Obra distinguida por Roque A. Carrazza (*Princípios constitucionais tributários...*, *op. cit.*, p. 3; *Curso...*, *op. cit.*, p. 30).

⁴³ Livro que ganhou relevo internacional na segunda edição do trabalho de Victor Uckmar (*Princípios comuns...*, *op. cit.*, p. 13); bem como foi posto em evidência nos comentários de Roque A. Carrazza (*Princípios constitucionais tributários...*, *op. cit.*, p. 3; *Curso...*, *op. cit.*, p. 30).

⁴⁴ Entre os mais amplos, José Souto Maior Borges inclui o *Curso de direito tributário*”, de 1985, de Paulo de Barros Carvalho, muitas vezes reeditado (neste momento, já na 31ª edição), pondo em destaque sua fidelidade à Teoria Geral do Direito (Prefácio, in Humberto Ávila, *Sistema constitucional tributário*, p. XLI). Entre as atualizações, Souto Maior menciona as “Notas de Atualização”, de 1997, de Misabel Abreu Machado Derzi, às *Limitações...* de Baleeiro, dizendo-as preciosas (*ibidem*, p. XLVII).

⁴⁵ *Princípios constitucionais tributários...*, *op. cit.* e *Curso...*, *op. cit.* Trabalhos esses sublinhados por Marco Aurélio Greco (*Notas ao direito brasileiro...*, *op. cit.*, p. 131); e por José Souto Maior Borges (Prefácio..., *op. cit.*, p. XLI).

⁴⁶ *Comentários à Constituição de 1988 – sistema tributário*. Obra essa que, já em 10ª edição, além de frisada por Marco Aurélio Greco (*Notas ao direito brasileiro...*, *op. cit.*, p. 131); foi positivamente apreciada por Souto Maior, que, referindo-se a ela e à obra de Roque Carrazza, afirmou-as marcadas “... pela sua excelência teórica” (Prefácio..., *op. cit.*, p. XLI).

⁴⁷ Trata-se de obra de fôlego, hoje em sua 5ª edição, que alcançou de Souto Maior apreciações invejáveis, tais como: “Este trabalho ocupa o seu espaço próprio por direito de conquista... Este livro

5. Comparação: sistema constitucional tributário brasileiro em face dos demais

Conquanto prestes a desenvolver um esforço de Direito Comparado, não iremos transcrever, aqui, disposições constitucionais tributárias, sejam as nossas, sejam as estrangeiras, desde que ficaremos restritos ao exame da condição essencial que tipifica o nosso sistema tributário como predominantemente constitucional, farta e amplamente conhecida de todos, desde o empenho desbravador de Geraldo Ataliba, de 1966⁴⁸.

Sabemos que nossa Lei Magna, por sua notória extensão, classifica-se como *uma Constituição analítica*, ou, na feliz imagem de José Joaquim Gomes Canotilho, o constitucionalista português, uma “Constituição-Mãe”, que se preocupa em apresentar respostas para cada um e todos os problemas dos seus filhos, diversamente de um diploma abreviado e sintético, dito uma “Constituição-Pai”⁴⁹. Num estudo de 2018, do *Comparative Constitutions Project*, ligado às universidades de Chicago e do Texas, que alcançou 190 diplomas constitucionais, o nosso só ficou atrás, em termos de extensão, das Constituições da Índia e da Nigéria⁵⁰. Tão vasto é o discurso constitucional e tão amplo o seu espectro que, nesse sentido, *a Constituição Brasileira é indubitavelmente uma Constituição-Mãe*.

Tal analiticidade já lhe valeu *críticas*; algumas leves, como a de Luís Roberto Barroso, o constitucionalista da UERJ e ministro do STF: “... um texto que, mais que analítico, é casuístico e prolixo”⁵¹; outras vigorosas, como a de Miguel Reale: “... padece de males irreparáveis, como o do ‘totalitarismo normativo’ (excesso de previsão constitucional)”⁵². Mas se encontra de integral acordo com a nossa tradição constitucional e com a nossa realidade, como reconhece o primeiro desses juristas⁵³.

vai além da exposição dogmática do direito constitucional tributário, no estágio em que a encontrou... Doravante não será lícito à doutrina de direito público ignorar algumas das conclusões deste estudo...” (Prefácio..., *op. cit.*, p. XLI, XLVIII e XL)

⁴⁸ *Sistema constitucional...*, *op. cit.*

⁴⁹ *Apud* José Alfredo de Oliveira Baracho (Organização política e administrativa – união, território e intervenção, *in* Ives Gandra da Silva Martins (coord.). *A Constituição Brasileira 1988 – interpretações*, p. 67). No presente momento, o seu longo texto é composto por 250 artigos, adicionados de mais 118 que integram o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias; computando-se já, em 33 anos de vida, 116 Emendas Constitucionais, além das seis Emendas Constitucionais de Revisão, de 1994, num total de 122 emendas.

⁵⁰ Felipe Recondo e Luiz Weber, *Os onze: o STF, seus bastidores e suas crises*, p. 79.

⁵¹ Dez anos da Constituição de 1988 (foi bom para você também?), *Revista Trimestral de Direito Público* n. 20, p. 33.

⁵² Balbúrdia Jurídica, *De Tancredo a Collor*, p. 337.

⁵³ À apologia de uma Constituição sintética, como a norte-americana, Barroso responde, ironicamente, que a ideia é ótima, mas que exigiria que importássemos os puritanos ingleses que colonizaram os EUA, a tradição da “Common Law”, a declaração da Virgínia, as figuras de George Washington e de James Madison, e conclui: “Ah, sim: sem uma guerra civil sangrenta e quinhentos mil mortos a importação também seria um fiasco” (Dez anos da Constituição..., *op. cit.*, p. 46).

Bem poucas, estamos certos, são as Constituições modernas que não contemplam a matéria tributária. Uckmar aponta a Constituição do Havai como talvez o único exemplo⁵⁴. A nossa não só trata do tema, mas raia pelo exagero, demonstrando-se tentada pela exaustividade, e com isso revelando, em toda sua amplitude, o *profundo caráter maternal que também a caracteriza, no subsistema tributário*.

Não é sem propósito que Aliomar Baleeiro, examinando a ordem anterior, elegeu *nosso Estatuto Constitucional como aquele que reservava o maior espaço a matérias que envolvem os tributos*, tendo identificado com elas cerca de 5 mil das aproximadamente 25 mil palavras que integravam aquele superior diploma legal⁵⁵. O texto constitucional de 1967/1969 tratava da questão em nove dispositivos que compunham o Capítulo V do Título I – “Do Sistema Tributário” (arts. 18 a 26), enquanto no atual ela se espalha pelo dobro de dispositivos que compõem o Capítulo I do Título VI – “Do Sistema Tributário Nacional” (arts. 145 a 162), embora os seis últimos constituam temas de Direito Financeiro.

No que tange à matéria tributária no texto constitucional, é eloquente a apreciação de Oswaldo Trigueiro, o ex-ministro do STF, referindo-se à Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965, que, instituindo a então batizada “Reforma Tributária”, alterou as respectivas disposições da Constituição de 1946: “A Emenda Constitucional nº 18 – promulgada pelo Congresso Nacional e encartada no texto da Constituição de 1946 – tinha *a extensão de um verdadeiro Código Tributário...* representando um modelo de casuísmo e prolixidade sem precedente na história do direito constitucional” (destaque nosso)⁵⁶. Entendimento do qual não dista muito o de Roque Antonio Carrazza, embora desprovido do mesmo conteúdo crítico: “Podemos dizer que, no que toca aos tributos, nosso Código Supremo beirou as raias do casuísmo.”⁵⁷

Tanta a extensão e o carinho com que nosso legislador constitucional versou os temas tributários que pouca mobilidade restou ao legislador ordinário, como sublinham Roque Carrazza e Paulo de Barros⁵⁸; tomando o fato como característica própria do nosso sistema constitucional tributário, que o distingue dos demais no Direito Comparado.

A particularidade não escapara da intuição jurídica de Carvalho Pinto, que já a tinha em mente quando, em 1943, tecia louvores à nossa discriminação constitucional de rendas, em face das de outros estados⁵⁹. Há muito tempo, também, a perspicácia jurídica de Baleeiro já percebera essa peculiaridade, registrando

⁵⁴ *Princípios comuns...*, *op. cit.*, p. 17.

⁵⁵ *Direito tributário brasileiro*, p. XIX.

⁵⁶ *Direito constitucional estadual*, p. 234.

⁵⁷ *Curso...*, *op. cit.*, p. 390.

⁵⁸ R. A. Carrazza, *ibidem*; P. B. Carvalho, *Curso de Direito Tributário*, p. 168-169.

⁵⁹ Carlos Alberto A. de Carvalho Pinto, *Discriminação de Rendas*, p. 71.

que nossa Lei Maior constituía “... a primeira e uma das mais opulentas fontes...” do nosso direito tributário⁶⁰. Mas coube à pena singular de Geraldo Ataliba demonstrá-lo de forma irrefutável e definitiva, com seu precioso *Sistema constitucional tributário brasileiro*, de 1966; no qual, por vezes, suas conclusões raíam pela *hipérbole*, como nesta, que selecionamos como nossa segunda epígrafe para o presente trabalho: “*Em matéria tributária tudo foi feito pelo constituinte, que afeiçoou integralmente o sistema, entregando-o pronto e acabado ao legislador ordinário, a quem cabe somente obedecê-lo, em nada podendo contribuir para plasmá-lo*” (destaque nosso)⁶¹.

Não é diversa a *doutrina brasileira hodierna*. Às vezes ponderada, como nas palavras de Sacha Calmon Navarro Coêlho: “O Brasil... inundou a Constituição com princípios e regras atinentes ao Direito Tributário.”⁶² Às vezes vigorosa, como na expressão de Eduardo Marcial Ferreira Jardim, o ilustre jurista da Universidade Mackenzie: “A exaustividade decorre da circunstância de a Constituição Federal hospedar, aproximadamente, uma centena de comandos de índole tributária...”⁶³. Às vezes novamente hiperbólica, como na voz de Marçal Justen Filho, o brilhante ex-professor da UFPR: “No Brasil... A Constituição contempla centenas (ou milhares) de dispositivos tributários.”⁶⁴

As *críticas* que mencionávamos à analiticidade constitucional *estendem-se à esfera dos tributos*. Novamente, Luís Roberto Barroso: “... um texto excessivamente detalhista, que em diversos temas perdeu-se no varejo das miudezas... como no Título da Ordem Tributária...”⁶⁵. Juízo para o qual pensamos que Clèmerson Merlin Clève disponha de um bom começo de resposta: “... é preciso dizer que se, em muitos casos, a extensão da Constituição merece crítica, em outros, ela foi inevitável, posto servir de resposta à questionável experiência jurídico-constitucional brasileira. O saudoso Min. Seabra Fagundes já dizia que, no Brasil, é necessário que a Constituição diga tudo ‘tintim por tintim’.”⁶⁶ Considere-se, ainda, para completar a resposta, que, nesse terreno, o tributo invoca aquela tensão entre a competência estatal e dois dos direitos humanos fundamentais, a liberdade e a propriedade, constitucionalmente garantidos; motivo pelo qual é adequado que a disciplina da tributação seja eminentemente constitucional. Assim lecionam numerosos doutrinadores, que exemplificamos, entre alguns dos mais antigos,

⁶⁰ *Limitações constitucionais...*, *op. cit.*, p. 72.

⁶¹ *Sistema constitucional...*, *op. cit.*, p. 21.

⁶² *Comentários à Constituição...*, p. 1.

⁶³ *Manual de direito financeiro e tributário*, p. 208.

⁶⁴ Sistema constitucional tributário: uma aproximação ideológica, *Revista da Faculdade de Direito da UFPR*, n. 30, p. 217.

⁶⁵ *Dez anos da Constituição...*, *op. cit.*, p. 34.

⁶⁶ A teoria constitucional e o direito alternativo (para uma dogmática constitucional emancipatória), in Cláudio Salvador Lembo *et al.*, *Uma vida dedicada ao direito – homenagem a Carlos Henrique de Carvalho* – o editor dos juristas, p. 41.

com Geraldo Ataliba e Diva Prestes Malerbi⁶⁷; e entre os posteriores e mais recentes, com José Roberto Vieira e Maurício Dalri Timm do Valle⁶⁸.

6. O STF e o direito tributário

Se o nosso direito tributário é caracterizado, no Direito Comparado, por ser preponderantemente constitucional, e se a missão do nosso Supremo Tribunal Federal é “... precipuamente, a guarda da Constituição...” (art. 102, *caput*), segue-se, como inevitável corolário, que *o tema dos tributos ocupa sobremaneira a pauta da nossa mais alta corte de justiça*.

À guisa de parênteses, descendo da generalidade das comparações para a especificidade desta decorrência para o STF, comece-se por observar que essa pauta é sempre repleta e atopetada. Lembrando de sua primeira investidura, em 1983, o ex-ministro José Francisco Rezek já mencionava sua preocupação com “... a carga de trabalho do tribunal...”⁶⁹. Depoimento ao qual se pode adicionar o de outro ex-ministro, José Carlos Moreira Alves, para quem “... é o Supremo Tribunal Federal a Corte mais sobrecarregada deste país, não só pela complexidade das questões que lhe chegam para julgar, mas também pela massa material de encargos que lhe é atribuída”⁷⁰. Trata-se do mal que Joaquim Falcão, o professor da FGV, nomeia como “... a inundação de processos, aos milhares, que lhe batem à porta” (destaque nosso)⁷¹.

E *essa enchente processual é notadamente intensa em matéria tributária*. Já é de quase meio século o reclamo de Hugo Mósca, tratando das violações ao número enorme e sempre crescente das leis dessa seara: “... os problemas fiscais... obrigam o Pretório Excelso a uma carga de trabalho de consequências gravíssimas”⁷². E ecos recentes da mesma queixa demonstram que o embaraço não sofreu alterações com o transcorrer do tempo: “... é longa a tradição de leis tributárias que desprestigiam as disposições constitucionais e que precisam ser afastadas pelo Poder Judiciário” (Luciano Felício Fuck)⁷³.

⁶⁷ G. Ataliba (*Limites constitucionais do decreto-lei em matéria tributária*, p. 2); Decreto-lei em matéria tributária: não pode criar nem aumentar tributo, *Estudos e pareceres de direito tributário*, v. 3, p. 43; Limites constitucionais do decreto-lei em matéria tributária, *Revista de Direito Tributário* n. 17/18, p. 213; *República e Constituição*, p. 100; *República e Constituição*, 2. ed., p. 127; e Diva P. Malerbi (*Elisão tributária*, p. 73).

⁶⁸ J. R. Vieira, *A regra-matriz de incidência do IPI: texto e contexto*, p. 41; e M. D. Timm do Valle, *Princípios constitucionais...*, *op. cit.*, p. 355-356.

⁶⁹ Prefácio, in Beatriz Bastide Horbach e Luciano Felício Fuck (coord.). *O Supremo por seus assessores*, p. 6.

⁷⁰ *Apud* Hugo Mósca, *O Supremo Tribunal, ontem e hoje*, p. 239-240.

⁷¹ *O Supremo*, p. 15.

⁷² *O Supremo Tribunal Federal e o meu depoimento*, p. 35.

⁷³ Tributação e cláusulas pétreas: ADI 939, in B. B. Horbach e L. F. Fuck (coord.). *O Supremo por...*, *op. cit.*, p. 19.

É com o olhar nesse histórico que Joaquim Falcão, comentando o caráter de alto risco de questionamento constitucional dessa legislação, por vezes até temerária, menciona um estudo do próprio STF sobre os Recursos Extraordinários e sobre os Agravos de Instrumento apresentados no segundo semestre de 2007, apontando que 25,45% deles teriam como alvo as questões tributárias⁷⁴.

Mas é possível, a partir dos dados postos à disposição pelo próprio Tribunal, em seu sítio eletrônico, obter dados mais amplos e abrangentes. Por exemplo, no que diz respeito especificamente aos *processos tributários dentro dos “processos autuados por ramo do direito”*⁷⁵.

Mirando os 32 anos que se seguiram à promulgação da Lei Maior de 1988, há um primeiro grupo de anos em que os números começam bastante modestos: em 1989, dos 2.486 processos autuados, só 12 foram tributários, no percentual reduzido de 0,48%⁷⁶; tal como em 1988, quando dos 2.764 processos autuados, apenas 19 foram tributários, no pequeno percentual de 0,69%⁷⁷. Mas, então, os números começam a crescer: em 1990, dos 1.658 processos autuados, 69 foram tributários (4,16%)⁷⁸; em 2014, foram 80.022 processos, sendo 6.245 tributários (7,80%); em 2001, foram 96.377 processos, dos quais 7.581 tributários (7,85%)⁷⁹; em 2000, foram 93.261 processos e 7.754 tributários (8,31%)⁸⁰; em 2013, foram 72.101 processos, sendo 6.016 tributários (8,34%); em 2012, foram 73.493 processos, dos quais 6.211 tributários (8,45%); em 1999, foram 38.375 processos e 3.466 tributários (9,03%)⁸¹; em 2015, foram 93.559 processos, sendo 9.081 tributários (9,71%); em

⁷⁴ *O Supremo*, p. 159-160.

⁷⁵ Disponíveis em <http://portal.stfj.us.br/>. Acesso em: 13 nov. 2020.

⁷⁶ Dos 2.486 processos autuados, foram autuados 7 como “Direito Tributário”, 1 como “IPTU”, 1 como “ICMS” e 3 como “ICM”, num total de 12 processos tributários.

⁷⁷ Dos 2.764 processos autuados, 12 foram autuados com a indicação do ramo “Direito Tributário”, 5 com a indicação de “ICM” e 2 com a indicação de “ISS”, o que totaliza 19 processos tributários.

⁷⁸ Dos 1.658 processos autuados, foram 64 como “Direito Tributário”, 2 como “ICMS”, 1 como “ICM”, 1 como “IOF” e 1 como “Incentivo Fiscal”, o que totaliza 69 processos tributários.

⁷⁹ Dos 96.377 processos autuados, 7.394 foram autuados como “Direito Tributário”, 2 como “AFR-MM”, 15 como “Contribuição Social”, 23 como “Execução Fiscal”, 3 como “Imposto de Importação”, 3 como “IRPF”, 15 como “IRPJ”, 3 como “ITBI”, 28 como “IPTU”, 46 como “ICMS”, 8 como “ICM”, 10 como “IOF”, 2 como “IPI”, 3 como “IPVA”, 8 como “ISS”, 7 como “Incentivo Fiscal”, 1 como “Processo Administrativo Fiscal”, 9 como “Taxa” e 1 como “Tributo”, totalizando 7.581 processos tributários.

⁸⁰ Dos 93.261 processos autuados, 7.488 foram autuados como “Direito Tributário”, 6 como “AFR-MM”, 21 como “Contribuição Social”, 4 como “Empréstimo Compulsório”, 23 como “Execução Fiscal”, 1 como “Imposto de Exportação”, 3 como “Imposto de Importação”, 2 como “IRPF”, 16 como “IRPJ”, 1 como “ITCMD”, 6 como “ITBI”, 45 como “IPTU”, 67 como “ICMS”, 7 como “ICM”, 36 como “IOF”, 4 como “IPI”, 3 como “IPVA”, 7 como “ISS”, 3 como “IVVC”, 2 como “Imunidade Tributária”, 7 como “Taxa”, 1 como “Taxa de Conservação” e 1 como “Tributo”, totalizando 7.754 processos tributários.

⁸¹ Dos 38.375 processos autuados, 3.273 foram autuados como “Direito Tributário”, 6 como “AFR-MM”, 25 como “Contribuição Social”, 2 como “Empréstimo Compulsório”, 11 como “Execução

2017, foram 102.229 processos, dos quais 9.969 tributários (9,75%); *chegando*, os números deste primeiro grupo de anos, em 2018, com 98.288 processos e 9.772 tributários, a 9,94% *processos tributários*.

E deparamos *um segundo grupo de anos, em que os números já principiam altos*: em 2005, foram 85.165 processos autuados, sendo 12.006 tributários (14,10%)⁸²; em 1998, foram 13.111 processos, dos quais 1.872 tributários (14,28%)⁸³; em 2004, foram 70.794 processos e 10.940 tributários (15,45%)⁸⁴; em 2006, foram 129.054 processos, entre os quais 20.488 tributários (15,88%)⁸⁵; em 2002, foram 92.319 processos, sendo 14.867 tributários (16,10%)⁸⁶; em 2007, foram 108.038 processos,

Fiscal”, 1 como “Imposto de Exportação”, 4 como “Imposto de Importação”, 5 como “IRPF”, 22 como “IRPJ”, 6 como “ITBI”, 12 como “IPTU”, 2 como “IPMF”, 33 como “ICMS”, 9 como “ICM”, 25 como “IOF”, 4 como “IPI”, 3 como “IPVA”, 10 como “ISS”, 2 como “Imunidade Tributária”, 1 como “Incentivo Fiscal”, 8 como “Taxa”, 2 como “Taxa de Conservação”, totalizando 3.466 processos tributários.

⁸² Dos 85.165 processos autuados, 11.397 foram autuados como “Direito Tributário”, 4 como “Contribuição de Melhoria”, 4 como “CPMF”, 89 como “Contribuição Social”, 3 como “Empréstimo Compulsório”, 287 como “Execução Fiscal”, 3 como “Imposto de Importação”, 16 como “IRPF”, 15 como “IRPJ”, 1 como “ITCMD”, 4 como “ITBI”, 40 como “IPTU”, 57 como “ICMS”, 6 como “ICM”, 1 como “IOF”, 3 como “IPI”, 1 como “IPVA”, 19 como “ISS”, 13 como “Imunidade Tributária”, 3 como “Incentivo Fiscal”, 4 como “Processo Administrativo Fiscal”, 26 como “Taxa”, 4 como “Taxa de Esgoto Sanitário”, 1 como “Taxa de Fiscalização de Embarcação”, 1 como “Taxa Judiciária” e 4 como “Tributo”, totalizando 12.006 processos tributários.

⁸³ Dos 13.111 processos autuados, 1.728 foram autuados como “Direito Tributário”, 1 como “AFRMM”, 25 como “Contribuição Social”, 3 como “Execução Fiscal”, 4 como “Imposto de Importação”, 12 como “IRPJ”, 10 como “IPTU”, 25 como “ICMS”, 4 como “ICM”, 27 como “IOF”, 3 como “IPI”, 1 como “IPVA”, 8 como “ISS”, 1 como “IVVC”, 4 como “Imunidade Tributária”, 2 como “Incentivo Fiscal”, 1 como “Processo Administrativo Fiscal”, 11 como “Taxa” e 2 como “Tributo”, totalizando 1.872 processos tributários.

⁸⁴ Dos 70.794 processos autuados, 10.772 foram autuados como “Direito Tributário”, 1 como “AFRMM”, 3 como “Contribuição de Melhoria”, 1 como “CPMF”, 12 como “Contribuição Social”, 41 como “Execução Fiscal”, 2 como “Imposto de Importação”, 13 como “IRPF”, 8 como “IRPJ”, 2 como “ITCMD”, 7 como “ITBI”, 10 como “IPTU”, 26 como “ICMS”, 5 como “ICM”, 2 como “IOF”, 8 como “ISS”, 5 como “Imunidade Tributária”, 2 como “Incentivo Fiscal”, 5 como “Processo Administrativo Fiscal”, 4 como “Refis”, 5 como “Taxa”, 1 como “Taxa de Esgoto Sanitário” e 5 como “Tributo”, totalizando 10.940 processos tributários.

⁸⁵ Dos 129.054 processos autuados, 19.932 foram autuados como “Direito Tributário”, 1 como “CPMF”, 202 como “Contribuição Social”, 190 como “Execução Fiscal”, 4 como “Imposto de Importação”, 14 como “IRPF”, 3 como “IRPJ”, 2 como “ITBI”, 47 como “IPTU”, 42 como “ICMS”, 7 como “IPI”, 2 como “ISS”, 5 como “Imunidade Tributária”, 12 como “Refis”, 24 como “Taxa” e 1 como “Tributo”, totalizando 20.488 processos tributários.

⁸⁶ Dos 92.319 processos autuados, 14.658 foram autuados como “Direito Tributário”, 1 como “AFRMM”, 2 como “Contribuição de Melhoria”, 15 como “Contribuição Social”, 4 como “Empréstimo Compulsório”, 42 como “Execução Fiscal”, 2 como “Imposto de Importação”, 7 como “IRPF”, 8 como “IRPJ”, 6 como “ITBI”, 43 como “IPTU”, 30 como “ICMS”, 10 como “ICM”, 2 como “IOF”, 2 como “IPI”, 1 como “IPVA”, 9 como “ISS”, 1 como “ITR”, 5 como “Imunidade Tributária”, 4 como “Incentivo Fiscal”, 3 como “Processo Administrativo Fiscal”, 1 com “Refis”, 9 como “Taxa” e 2 como “Tributo”, totalizando 14.867 processos tributários.

dos quais 18.861 tributários (17,46%)⁸⁷; em 2003, foram 109.225 processos e 21.178 tributários (19,39%)⁸⁸; passando a um patamar mais elevado em 2008, quando foram 73.185 processos, entre os quais 15.386 tributários (21,02%)⁸⁹; em 1996, foram 4.589 processos, sendo 1.070 tributários (23,32%)⁹⁰; em 1995, foram 4.055 processos, dos quais 955 tributários (23,55%)⁹¹; em 1993, foram 2.856 processos e 740 tributários (25,91%)⁹²; em 1997, foram 6.808 processos, entre os quais 1.830 tributários (26,88%)⁹³; em 1994, foram 3.511 processos, sendo 970 tributários (27,63%)⁹⁴; e alcançando, os números deste segundo grupo de anos, em 1992, com 2.555 processos e 812 tributários, o elevado degrau de 31,78% de processos tributários.

Eis que, quanto aos “processos autuados por ramo do direito”, nos 32 anos, de 1988 a 2020, tivemos a média de 13,89% de processos tributários.

⁸⁷ Dos 108.038 processos autuados, 18.522 foram autuados como “Direito Tributário”, 2 como “CPMF”, 96 como “Contribuição Social”, 105 como “Execução Fiscal”, 2 como “Imposto de Importação”, 16 como “IRPF”, 5 como “IRPJ”, 34 como “IPTU”, 32 como “ICMS”, 5 como “IPI”, 1 como “ISS”, 5 como “Imunidade Tributária”, 6 como “Refis” e 30 como “Taxa”, totalizando 18.861 processos tributários.

⁸⁸ Dos 109.225 processos autuados, 20.903 foram autuados como “Direito Tributário”, 1 como “AFRMM”, 17 como “Contribuição Social”, 3 como “Empréstimos Compulsórios”, 82 como “Execução Fiscal”, 3 como “Imposto de Importação”, 8 como “IRPF”, 18 como “IRPJ”, 4 como “ITBI”, 19 como “IPTU”, 2 como “IPMF”, 58 como “ICMS”, 12 como “ICM”, 3 como “IOF”, 1 como “IPI”, 2 como “IPVA”, 11 como “ISS”, 1 como “ITR”, 6 como “Imunidade Tributária”, 7 como “Processo Administrativo Fiscal”, 12 como “Taxa”, 1 como “Taxa de Conservação”, 1 como “Taxa Judiciária” e 3 como “Tributo”, totalizando 21.178 processos tributários.

⁸⁹ Dos 73.185 processos autuados, 15.376 foram autuados como “Direito Tributário”, 6 como “Execução Fiscal”, 2 como IRPF” e 2 como “IPI”, totalizando 15.386 processos tributários.

⁹⁰ Dos 4.589 processos autuados, 1.003 foram autuados como “Direito Tributário”, 3 como “AFRMM”, 2 como “Contribuição Social”, 8 como “Execução Fiscal”, 1 como “Imposto de Exportação”, 1 como “Imposto de Importação”, 10 como “IRPJ”, 4 como “IPTU”, 1 como “IPMF”, 12 como “ICMS”, 13 como “ICM”, 2 como “IOF”, 2 como “ISS” e 8 como “Taxa”, totalizando 1.070 processos tributários.

⁹¹ Dos 4.055 processos autuados, foram autuados 912 como “Direito Tributário”, 9 como “AFRMM”, 3 como “Contribuição Social”, 6 como “IRPJ”, 9 como “ICMS”, 6 de “ICM”, 5 como “IOF”, 3 como “ISS”, 1 como “Incentivo Fiscal” e 1 como “Taxa”, totalizando 955 processos tributários.

⁹² Dos 2.856 processos autuados, foram autuados 677 como “Direito Tributário”, 1 como “Contribuição de Melhoria”, 3 como “Contribuição Social”, 1 como “IPTU”, 3 como “IPMF”, 22 como “ICMS”, 25 como “ICM”, 4 como “ISS”, 1 como “ITR” e 3 como “Taxa”, totalizando 740 processos tributários.

⁹³ Dos 6.808 processos autuados, 1.707 foram autuados como “Direito Tributário”, 3 como “AFRMM”, 15 como “Contribuição Social”, 13 como “Execução Fiscal”, 1 como “Imposto de Importação”, 14 como “IRPJ”, 16 como “IPTU”, 2 como “IPMF”, 28 como “ICMS”, 11 como “ICM”, 4 como “IOF”, 10 como “ISS”, 1 como “ITR”, 1 como “Imunidade Tributária” e 4 como “Taxa”, totalizando 1.830 processos tributários.

⁹⁴ Dos 3.511 processos autuados, foram autuados 915 como “Direito Tributário”, 5 como “AFRMM”, 4 como “Contribuição Social”, 1 como “Empréstimo Compulsório”, 1 como “Execução Fiscal”, 5 como “Imposto de Exportação”, 3 como “IPTU”, 17 como “ICMS”, 14 como “ICM”, 2 como “ISS”, 1 como “Incentivo Fiscal” e 2 como “Taxa”, totalizando 970 processos tributários.

Já no que tange ao *controle abstrato de constitucionalidade*: em relação às Ações Diretas de Inconstitucionalidade, no período de janeiro de 1989 a novembro de 2020, das 6.606 ADIs, 790 foram tributárias (11,96%); quanto às Ações Declaratórias de Constitucionalidade, no período de novembro de 1997 a outubro de 2020, das 74 ADCs, 11 foram tributárias (14,86%); no que concerne às Arguições de Descumprimento de Preceito Fundamental, no período de janeiro de 2000 a novembro de 2020, das 762 ADPFs, 51 foram tributárias (6,69%); e no que atine às Ações Diretas de Inconstitucionalidade por Omissão, no período de outubro de 2008 a junho de 2020, das 60 ADOs, 11 foram tributárias (18,33%). Donde, a *média de ações tributárias*, no controle abstrato de constitucionalidade, nesses períodos, *foi de 12,96%*.

Por fim, no que diz respeito à *Repercussão Geral*, desde 3 de maio de 2007, a partir de quando passou a ser exigida a preliminar de repercussão geral, foram submetidos à análise 1.115 temas, dos quais 287 de matéria tributária (25,74%). Do total de 511 *teses em que foi reconhecida a repercussão geral*, 225 são tributárias (44,03%).

Se os números apresentados pelas estatísticas em geral impressionam, impressionantes também são, especificamente, os números relativos às questões tributárias. Mesmo que existam outros fatores a considerar – como, por exemplo, as já citadas fartura e complexidade de uma legislação que, não raro, ultrapassa a ousadia e atreve-se a uma certa imprudência constitucional – salta à vista que *a extensão e a minúcia com que o legislador constitucional versou os temas tributários*, singularizando, com isso, nossa Lei Mãe, no Direito Comparado, *determinou, em grande parte, essa excepcional sobrecarga do STF*.

Quando excessos dessa estirpe se dão, ameaçando a capacidade de resolução do nosso mais elevado *tribunal*, já o diagnosticou Joaquim Falcão, ele “... corre o risco de enfartar” (destaque nosso)⁹⁵. E, nesse diapasão, *todos nós somos postos em risco*, pois, como advertiu Galeno Lacerda, o antigo processualista da UFRGS, trata-se de perigo que acutila o “... tribunal onde repousam, em última instância, os anseios de justiça dos homens deste País”⁹⁶.

7. Síntese comparativa

Fechados os parênteses, e encerrada a especificidade do mergulho do item anterior, retomamos a generalidade do exercício comparatista.

Já registramos, páginas atrás, que a mera comparação de ramos jurídicos de diferentes estados, desprovida de uma síntese comparativa, não é mais do que o Direito Comparado Implícito, ainda imperfeito, ainda incompleto⁹⁷. *Escapemos*,

⁹⁵ *O Supremo*, p. 204.

⁹⁶ Galeno Vellinho de Lacerda, À guisa de intróito, in Hugo Mósca, *O Supremo Tribunal Federal e...*, *op. cit.*, p. XX.

⁹⁷ Quase final do item 2, Direito Comparado, atrás.

pois, da *implicitude*, realizando um trabalho que, se, obviamente, distante da perfeição ou da completude, ao menos representa *um ensaio efetivo de Direito Comparado*.

E principiemos por registrar uma dedução fundamental da comparação levada a cabo. Em 1995, os “Seminários de Direito Constitucional Tributário Comparado – Brasil e Espanha”, já haviam deparado idêntica dedução: “O Sistema Constitucional Tributário Brasileiro mostra-se peculiar em relação aos demais, porque trata a matéria tributária de modo singular, analítica e exaustivamente...”⁹⁸.

É exatamente essa *natureza predominantemente constitucional do Sistema Tributário Brasileiro* que o distingue dos demais, individualizando-o, no panorama dos sistemas tributários do mundo contemporâneo⁹⁹.

Dessa inferência da comparação resulta, de imediato, *uma primeira conclusão*, no que diz respeito à *atitude científica* daqueles que se debruçam sobre o Direito Positivo Tributário Brasileiro. E trata-se de uma conclusão fácil e evidente, de cunho absolutamente prático: não há outra alternativa para o *exame sério e consistente de qualquer grande tema tributário*, entre nós, senão *partindo, inevitavelmente, do texto constitucional*, para só depois, e já com a visão moldada pelas disposições da Carta Magna, deitar os olhos na legislação infraconstitucional.

É uma obviedade, entre nós, que não deveria sequer precisar ser enunciada; porém, é preciso! *Não são poucos os que trilham caminhos diversos e até opostos*, via de regra, alcançando resultados extravagantes e mesmo estapafúrdios. Já fomos advertidos, há muito, por Roque Carrazza: “... no Brasil campeia o vício de estudar direito tributário a partir do Código Tributário Nacional, quando não de leis, de decretos ou até de portarias. No mais das vezes – devemos reconhecer – o resultado de tal prática tem sido desastroso” (destaque nosso)¹⁰⁰.

Mas da ilação obtida com a nossa atividade comparativa resulta, também, *uma segunda conclusão*, no que tange aos *valores consagrados no e prestigiados pelo nosso ordenamento*. Esta, uma conclusão de maior complexidade e menos explícita, de conotação axiológica, e de elevada relevância.

Quando a *Lei Maior brasileira* opta pela *constitucionalização minuciosa* das normas primeiras do respectivo sistema jurídico-tributário, está a perseguir a *Estabilidade Jurídica*, elemento essencial da ideia de *Certeza do Direito* e, por via de

⁹⁸ José Roberto Vieira e Diego Marín-Barnuevo Fabo, Seminários de direito constitucional tributário comparado: Brasil/Espanha, *Revista da Faculdade de Direito da UFPR* n. 28, p. 265; e Direito constitucional tributário comparado: Brasil e Espanha, *Revista de Direito Tributário* n. 68, p. 96.

⁹⁹ Seria fácil a menção de muito numerosos apoios doutrinários convergentes, entretanto, limitáremos a apenas um deles, em caráter tão só ilustrativo: “É pacífico na doutrina que a *natureza característica do sistema tributário brasileiro reside na sua constitucionalização*” (Marçal Justen Filho, Sistema constitucional tributário: uma aproximação ideológica, *Revista da Faculdade de Direito da UFPR* n. 30, p. 216-217).

¹⁰⁰ *Curso...*, *op. cit.*, p. 389.

consequência, da noção de *Segurança Jurídica*¹⁰¹. Quando os *estatutos constitucionais alheios* escolhem *constitucionalizar exclusivamente os dados avaliados como de maior essencialidade* para os respectivos sistemas jurídico-tributários, deixando todas as demais particularidades ao sabor da legislação infraconstitucional, estão buscando a *flexibilização sistemática*, como um elemento básico para a celeridade e presteza nas adaptações do Direito Tributário à cambiante realidade socioeconômica que ele visa disciplinar.

Não significa isso que a *opção constitucional tributária brasileira* implique impossibilidade de mutação do seu sistema normativo tributário, mas que as alterações são mais lentas, de modo a *prestigiar a Estabilidade Jurídica e a Segurança do Direito*. Nem tampouco significa que a *opção constitucional tributária alienígena* redunde na instabilidade dos respectivos sistemas jurídico-tributários, mas que o grau de estabilidade é menor, de maneira a *fazer com que as normas estejam sempre próximas dos fatos que pretendem regular*¹⁰².

Interessante atentar para o fato de que ambos os caminhos estão inspirados pela noção democrática da tradução normativa da vontade popular, alma do Estado de Direito, porém, com ritmos diversos e próprios. A *alternativa dos demais sistemas* prefere assumir alguma instabilidade, para lograr *uma tradução normativa imediata* e consentânea com a realidade circundante. A *alternativa nacional* admite o retardo na tradução normativa, para obter *uma tradução suficientemente pensada e amadurecida*¹⁰³.

Não se trata de apontar, aqui, este ou aquele sistema jurídico-tributário como ideal, pois o ideal é relativo às circunstâncias de vida em sociedade de cada povo. Cabe a lembrança da sabedoria filosófica de José Ortega y Gasset, o filósofo espanhol do vitalismo: “Yo soi yo y mi circunstancia”¹⁰⁴. Ampliando o espectro para a sociedade, diríamos *que cada povo é ele e suas circunstâncias histórico-sociais* (VIEIRA, 1993b, p. 46-47)¹⁰⁵.

8. Sistema constitucional tributário brasileiro comparado e STF

A atitude científico-jurídica de lançar nosso olhar para o Direito Comparado, para, depois, equipados com os frutos desse exame, voltar à análise do direito pátrio, tem o condão de permitir-nos uma visão mais consciente e exata da nossa realidade jurídica. Com plena razão Biscaretti di Ruffia, quando nos presenteia

¹⁰¹ J. R. Vieira, Medidas provisórias tributárias e segurança jurídica: a insólita opção estatal pelo “viver perigosamente”, in Aires Fernandino Barreto et al., *Segurança jurídica na tributação e estado de direito*, p. 318-326; M. D. Timm do Valle, *Princípios constitucionais...*, op. cit., p. 412.

¹⁰² J. R. Vieira, *Sistemas constitucionais tributários: um ensaio de direito comparado hispano-luso-brasileiro*, p. 46-47.

¹⁰³ *Ibidem*, p. 47.

¹⁰⁴ *Apud* Paulino Garagoni, Nota Preliminar, in José Ortega y Gasset, *Meditaciones del Quijote*, p. 10.

¹⁰⁵ J. R. Vieira, *Sistemas constitucionais tributários...*, op. cit., p. 47.

com o aviso que tomamos como a primeira epígrafe deste trabalho: “... la investigación comparativa conduce con frecuencia a una mejor interpretación y valoración de las instituciones jurídicas del ordenamiento nacional...”¹⁰⁶.

É assim que, quando colocamos o *nosso sistema constitucional tributário* ao lado dos demais do mundo contemporâneo, num exercício de Direito Comparado, percebe-se, com absoluta clareza e nitidez, em virtude da minúcia com que o tratou o legislador do Estatuto Supremo, o *seu caráter eminentemente constitucional*.

Desta verificação genérica do exercício de comparação, abre-se um restrito espaço específico, como já o fizemos antes, aqui, para registrar o *corolário da grande porção tributária da função de decidir de nossa Corte Suprema*¹⁰⁷. E o STF, que, há meio século, foi descrito por Aliomar Baleeiro como “... Esse Outro Desconhecido”¹⁰⁸, hoje, já evoluiu a ponto de chegar a ser designado como “... Supremo Protagonista” (Falcão e Oliveira)¹⁰⁹. Contudo, esclareça-se que tal protagonismo só encontra sua razão de ser para cumprir sua “... tarefa primordial e excelsa...”, seja em matéria tributária, seja nas demais e em todas, como enunciou Baleeiro: “... a de *sentinela das liberdades asseguradas pela Constituição e dela própria...*” (destaque nosso)¹¹⁰.

Liberdades que, no que tange aos tributos, encontram-se estabelecidas sobre sólido alicerce em nossa Lei das Leis, desde que a índole constitucional do nosso sistema tributário lhe confere certeza e estabilidade, em homenagem à Segurança Jurídica. Ademais, esse cunho constitucional vincula, forte e profundamente, toda a legislação tributária infraconstitucional, que, por óbvio, lhe deve guardar o mais preciso e absoluto acatamento e deferência. Afinal, a despeito da figura de linguagem hiperbólica de Geraldo Ataliba, que elegemos como segunda epígrafe deste trabalho, *quase tudo já fez o legislador constitucional, no que toca aos tributos, restando ao legislador ordinário não muito mais do que obedecer*¹¹¹.

A experiência do Direito Comparado possibilita-nos olhos de realmente ver, que, em face do alheio, conscientizam-nos daquilo que é próprio.

Curitiba, 13 de dezembro de 2021, Dia de Santa Luzia (século IV), padroeira da visão, que, tal como o Direito Comparado, abre-nos uma perspectiva nova e um olhar mais rico e opulento¹¹².

¹⁰⁶ *Introducción al derecho...*, *op. cit.*, p. 14.

¹⁰⁷ Item 6, atrás: O STF e o direito tributário.

¹⁰⁸ *O Supremo Tribunal Federal, êsse outro desconhecido (sic)*, *passim*.

¹⁰⁹ Joaquim Falcão e Fabiana Luci de Oliveira, O STF e a agenda pública nacional: de outro desconhecido a supremo protagonista? *Lua Nova* – Revista de Cultura e Política n. 88, p. 429.

¹¹⁰ *O Supremo Tribunal Federal...*, *op. cit.*, p. 58.

¹¹¹ *Sistema constitucional...*, *op. cit.*, p. 21.

¹¹² Mario Sgarbossa, *Os santos e os beatos da igreja do ocidente e do oriente*, p. 701-702; David Hugh Farmer, *The Oxford Dictionary of Saints*, p. 328; e Alban Butler, *Vida dos Santos de Butler*, v. XII, p. 122-123.

Referências bibliográficas

1. Obras jurídicas

- ALMEIDA, Carlos Ferreira. *Introdução ao Direito Comparado*. Coimbra: Almedina, 1994.
- ANCEL, Marc. La fonction judiciaire et le Droit Comparé. *Revue Internationale de Droit Comparé* v. 1, n. 1. Paris, jan./mar. 1949.
- ANCEL, Marc. *Utilidade e métodos do Direito Comparado*. Tradução: Sérgio José Porto. Porto Alegre: Fabris, 1980.
- ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: RT, 1966.
- ATALIBA, Geraldo. *Limites constitucionais do decreto-lei em matéria tributária*. Curitiba: OAB, 1978.
- ATALIBA, Geraldo. Decreto-lei em matéria tributária: não pode criar nem aumentar tributo. *Estudos e pareceres de direito tributário*. São Paulo: RT, 1980. v. 3.
- ATALIBA, Geraldo. Limites constitucionais do decreto-lei em matéria tributária. *Revista de Direito Tributário* n. 17/18. São Paulo: RT, jul./dez. 1981.
- ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. São Paulo: RT, 1985 (*Textos fundamentais de direito público*, 7).
- ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 2. ed. Atualização: Rosolea Miranda Folgosi. São Paulo: Malheiros, 1998.
- ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.
- BALEEIRO, Aliomar. *O direito tributário da Constituição*. Rio de Janeiro: Financieiras, 1959.
- BALEEIRO, Aliomar. *O Supremo Tribunal Federal, êsse outro desconhecido*. Rio de Janeiro: Forense, 1968.
- BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. 7. ed. Atualização: Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. Atualização: Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013.
- BARACHO, José Alfredo de Oliveira. Organização política e administrativa – União, território e intervenção. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *A Constituição Brasileira 1988 – interpretações*. Rio de Janeiro: Forense Universitária, Fundação Dom Cabral e Academia Internacional de Direito e Economia, 1988.
- BARROSO, Luís Roberto. Dez anos da Constituição de 1988 (foi bom para você também?). *Revista Trimestral de Direito Público* n. 20. São Paulo: Malheiros, 1997.
- BISCARETTI DI RUFFIA, Paolo. *Introducción al Derecho Constitucional Comparado*. Traducción: Héctor Fix Zamudio. México: Fondo de Cultura Económica, 1979.
- BORGES, José Souto Maior. Prefácio. In: ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

- BRASIL. Supremo Tribunal Federal – estatística. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/>. Acesso em: 13 dez. 2020.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Princípios constitucionais tributários e competência tributária*. São Paulo: RT, 1986 (*Textos de direito tributário*, 11).
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1985.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.
- CARVALHO PINTO, Carlos Alberto A. de. *Discriminação de rendas*. 2. ed. São Paulo: Prefeitura do Município de São Paulo, 1943.
- CLÈVE, Clèmerson Merlin. A teoria constitucional e o direito alternativo (para uma dogmática constitucional emancipatória). In: LEMBO, Cláudio Salvador *et al.* *Uma vida dedicada ao direito – homenagem a Carlos Henrique de Carvalho – o editor dos juristas*. São Paulo: RT, 1995.
- COELHO, Luiz Fernando. O renascimento do Direito Comparado: estudo em homenagem a Ana Maria Vilela. In: *Fumaça do bom direito: ensaios de filosofia e teoria do direito*. Curitiba: Bonijuris e JM, 2011.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988 – sistema tributário*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988 – sistema tributário*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- CONSTANTINESCO, Leontin-Jean. *Tratado de direito comparado: introdução ao direito comparado*. Tradução: Maria Cristina de Cicco. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.
- DANTAS, Ivo. Direito comparado como ciência. *Revista de Informação Legislativa* n. 134. Brasília, Senado Federal – Subsecretaria de Edições Técnicas, abr./jun. 1997.
- DANTAS, Ivo. *Direito constitucional comparado: introdução, teoria e metodologia*. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.
- DAVID, René. *Os grandes sistemas do direito contemporâneo*. Tradução: Hermínio A. Carvalho. São Paulo: Martins Fontes, 1986.
- DELLAQUILA, Enrico. *Introducción al estudio del derecho ingles*. Valladolid: Universidad de Valladolid – Secretariado de Publicaciones, 1992.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8. ed. Atualização: Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Sistema tributário brasileiro: discriminação de rendas*. Rio de Janeiro: Finanças, 1965.
- FUCK, Luciano Felício. Tributação e cláusulas pétreas: ADI 939. In: HORBACH, Beatriz Bastide; FUCK, Luciano Felício (coord.). *O Supremo por seus assessores*. São Paulo: Almedina, 2014.

- GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a Renda: pressupostos constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 1997.
- GRECO, Marco Aurélio. Notas ao direito brasileiro. In: UCKMAR, Victor. *Princípios comuns de direito constitucional tributário*. 2. ed. Tradução: Marco Aurélio Greco. São Paulo: Malheiros, 1999.
- JARACH, Dino. *El hecho imponible: teoría general del derecho tributário sustantivo*. 3. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1982.
- JARACH, Dino. *O fato imponible: teoria geral do direito tributário substantivo*. Tradução: Dejalma de Campos. São Paulo: RT, 1989 (*Textos de direito tributário*, 15).
- JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Manual de direito financeiro e tributário*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- JUSTEN FILHO, Marçal. Sistema constitucional tributário: uma aproximação ideológica. *Revista da Faculdade de Direito da UFPR* n. 30. Curitiba: UFPR, 1998.
- LACERDA, Galeno Vellinho de. À guisa de intróito. In: MÓSCA, Hugo. *O Supremo Tribunal Federal e o meu depoimento*. Rio de Janeiro: Americana, 1975.
- LINARES QUINTANA, Segundo V. *El poder impositivo y la libertad individual*. Buenos Aires: Alfa, 1951.
- MALERBI, Diva Prestes. *Elisão tributária*. São Paulo: RT, 1984 (*Textos de direito tributário*, 7).
- PIZZORUSSO, Alessandro. *Curso de Derecho Comparado*. Traducción: Juana Bignozzi. Barcelona: Ariel, 1987.
- RADBRUCH, Gustav. *Filosofia do direito*. 6. ed. Tradução: L. Cabral de Moncada. Coimbra: Arménio Amado, 1979.
- REALE, Miguel. *Balbúrdia jurídica. De Tancredo a Collor*. São Paulo: Siciliano, 1992.
- REZEK, José Francisco. Prefácio. In: HORBACH, Beatriz Bastide; FUCK, Luciano Felício (coord.). *O Supremo por seus assessores*. São Paulo: Almedina, 2014.
- SACCO, Rodolfo. *Introdução ao direito comparado*. Tradução: Vera Jacob de Fradera. São Paulo: RT, 2001.
- SAMPAIO DÓRIA, Antônio Roberto. *Princípios constitucionais tributários e a cláusula due process of law*. São Paulo: RT, 1964.
- SAMPAIO DÓRIA, Antônio Roberto. *Direito constitucional tributário e due process of law: ensaio sobre o controle judicial da razoabilidade das leis*. Rio de Janeiro: Forense, 1986.
- SGARBOSSA, Luís Fernando; JENSEN, Geziela. *Elementos de direito comparado: ciência, política legislativa, integração e prática judiciária*. Porto Alegre: Fabris, 2008.
- SILVA, José Afonso da. *Um pouco de direito constitucional comparado*. São Paulo: Malheiros, 2009.

- TAVARES, Ana Lúcia de Lyra. A utilização do direito comparado pelo legislador. *Revista de Ciência Política* v. 30, n. 3. Rio de Janeiro: FGV – Instituto de Direito Público e Ciência Política, 1987.
- TAVARES, Ana Lúcia de Lyra. Notas sobre as dimensões do direito constitucional comparado. *Revista Direito, Estado e Sociedade* n. 14. Rio de Janeiro: PUC – Departamento de Direito, jan./jul. 1999.
- TRIGUEIRO, Oswaldo. *Direito constitucional estadual*. Rio de Janeiro: Forense, 1980.
- UCKMAR, Victor. Princípios comuns de direito constitucional tributário. Tradução: Marco Aurélio Greco. São Paulo: RT e Educ, 1976.
- UCKMAR, Victor. *Princípios comuns de direito constitucional tributário*. 2. ed. Tradução: Marco Aurélio Greco. São Paulo: Malheiros, 1999.
- VALDÉS COSTA, Ramón. *Instituciones de derecho tributário*. Buenos Aires: Depalma, 1992.
- VALLE, Maurício Dalri Timm do. *Princípios constitucionais e regras-matrizes de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI*. São Paulo: Noeses, 2016.
- VIEIRA, José Roberto. *A regra-matriz de incidência do IPI: texto e contexto*. Curitiba: Juruá, 1993a.
- VIEIRA, José Roberto. *Sistemas constitucionais tributários: um ensaio de direito comparado hispano-luso-brasileiro*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1993b.
- VIEIRA, José Roberto. Medidas provisórias tributárias e segurança jurídica: a insólita opção estatal pelo “viver perigosamente”. In: BARRETO, Aires Ferdinandino *et al.* *Segurança jurídica na tributação e estado de direito*. São Paulo: Noeses, 2005.
- VIEIRA, José Roberto. O direito constitucional tributário comparado numa visão copernicana: uma homenagem ao Prof. George Gomm. In: AKEL, Michelle Heloise; GRILLO, Fabio Artigas; TAROSSO, Fabriccio Petreli; MOROSINI, Matheus Monteiro (coord.). *Direito tributário paranaense – homenagem ao Prof. Dr. George Bueno Gomm*. Curitiba: Instituto Memória, 2017. v. II.
- VIEIRA, José Roberto; MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego. Seminários de Direito Constitucional Tributário Comparado: Brasil/Espanha. *Revista da Faculdade de Direito da UFPR* n. 28. Curitiba: UFPR, 1994-1995.
- VIEIRA, José Roberto; MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego. Direito Constitucional Tributário Comparado: Brasil e Espanha. *Revista de Direito Tributário* n. 68. São Paulo: Malheiros, [1997?].
- VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: RT e Educ, 1977.

2. Obras não jurídicas

- BUTLER, Alban. *Vida dos Santos de Butler*. Tradução: Atílio Brunetta. Petrópolis: Vozes, 1993. v. XII.

- FALCÃO, Joaquim. *O Supremo*. Rio de Janeiro: Janeiro e FGV, 2015.
- FALCÃO, Joaquim; OLIVEIRA, Fabiana Luci de. O STF e a agenda pública nacional: de outro desconhecido a supremo protagonista ? *Lua Nova – Revista de Cultura e Política* n. 88. São Paulo: Cedec, 2013.
- FARMER, David Hugh. *The Oxford Dictionary of Saints*. 5. ed. New York: Oxford University Press, 2004.
- GARAGONI, Paulino. Nota preliminar. In: ORTEGA Y GASSET, José. *Meditaciones del Quijote*. Madrid: Alianza, 1987.
- MOISÉS, Massaud. A criação literária: prosa II. 18. ed. São Paulo: Cultrix, 1997.
- MOISÉS, Massaud. *Dicionário de termos literários*. 12. ed. São Paulo: Cultrix, 2004.
- MÓSCA, Hugo. *O Supremo Tribunal Federal e o meu depoimento*. Rio de Janeiro: Americana, 1975.
- MÓSCA, Hugo. *O Supremo Tribunal, ontem e hoje*. Brasília: Gutenberg, 1986.
- RECONDO, Felipe; WEBER, Luiz. *Os onze: o STF, seus bastidores e suas crises*. São Paulo: Companhia das Letras, 2019.
- SGARBOSSA, Mario. *Os santos e os beatos da Igreja do Ocidente e do Oriente*. Tradução: Armando Braio Ara. São Paulo: Paulinas, 2003.