



REVISTA INCLUSIONES

HOMENAJE A STEFANO SANTASILIA

Revista de Humanidades y Ciencias Sociales

Volumen 9 . Número 2

Abril / Junio

2022

ISSN 0719-4706

CUERPO DIRECTIVO

Director

Dr. Juan Guillermo Mansilla Sepúlveda
Universidad Católica de Temuco, Chile

Editor

Alex Véliz Burgos
Obu-Chile, Chile

Editor Científico

Dr. Luiz Alberto David Araujo
Pontificia Universidade Católica de Sao Paulo, Brasil

Editor Brasil

Drdo. Maicon Herverton Lino Ferreira da Silva
Universidade da Pernambuco, Brasil

Editor Ruropa del Este

Dr. Alekzandar Ivanov Katrandhiev
Universidad Suroeste "Neofit Rilski", Bulgaria

Cuerpo Asistente

Traductora: Inglés

Lic. Pauline Corthorn Escudero
Editorial Cuadernos de Sofía, Chile

Portada

Lic. Graciela Pantigoso de Los Santos
Editorial Cuadernos de Sofía, Chile

COMITÉ EDITORIAL

Dra. Carolina Aroca Toloza
Universidad de Chile, Chile

Dr. Jaime Bassa Mercado
Universidad de Valparaíso, Chile

Dra. Heloísa Bellotto
Universidad de Sao Paulo, Brasil

Dra. Nidia Burgos
Universidad Nacional del Sur, Argentina

Mg. María Eugenia Campos
Universidad Nacional Autónoma de México, México

Dr. Francisco José Francisco Carrera
Universidad de Valladolid, España

Mg. Keri González
Universidad Autónoma de la Ciudad de México, México

Dr. Pablo Guadarrama González
Universidad Central de Las Villas, Cuba

Mg. Amelia Herrera Lavanchy
Universidad de La Serena, Chile

Mg. Cecilia Jofré Muñoz
Universidad San Sebastián, Chile

Mg. Mario Lagomarsino Montoya
Universidad Adventista de Chile, Chile

Dr. Claudio Llanos Reyes
Pontificia Universidad Católica de Valparaíso, Chile

Dr. Werner Mackenbach
Universidad de Potsdam, Alemania
Universidad de Costa Rica, Costa Rica

Mg. Rocío del Pilar Martínez Marín
Universidad de Santander, Colombia

Ph. D. Natalia Milanesio
Universidad de Houston, Estados Unidos

Dra. Patricia Virginia Moggia Münchmeyer
Pontificia Universidad Católica de Valparaíso, Chile

Ph. D. Maritza Montero
Universidad Central de Venezuela, Venezuela

Dra. Eleonora Pencheva
Universidad Suroeste Neofit Rilski, Bulgaria

Dra. Rosa María Regueiro Ferreira
Universidad de La Coruña, España

Mg. David Ruete Zúñiga
Universidad Nacional Andrés Bello, Chile

Dr. Andrés Saavedra Barahona
Universidad San Clemente de Ojrid de Sofía, Bulgaria

Dr. Efraín Sánchez Cabra
Academia Colombiana de Historia, Colombia

Dra. Mirka Seitz
Universidad del Salvador, Argentina

Ph. D. Stefan Todorov Kapralov
South West University, Bulgaria

COMITÉ CIENTÍFICO INTERNACIONAL

Comité Científico Internacional de Honor

Dr. Adolfo A. Abadía

Universidad ICESI, Colombia

Dr. Carlos Antonio Aguirre Rojas

Universidad Nacional Autónoma de México, México

Dr. Martino Contu

Universidad de Sassari, Italia

Dr. Luiz Alberto David Araujo

Pontificia Universidad Católica de Sao Paulo, Brasil

Dra. Patricia Brogna

Universidad Nacional Autónoma de México, México

Dr. Horacio Capel Sáez

Universidad de Barcelona, España

Dr. Javier Carreón Guillén

Universidad Nacional Autónoma de México, México

Dr. Lancelot Cowie

Universidad West Indies, Trinidad y Tobago

Dra. Isabel Cruz Ovalle de Amenabar

Universidad de Los Andes, Chile

Dr. Rodolfo Cruz Vadillo

Universidad Popular Autónoma del Estado de Puebla, México

Dr. Adolfo Omar Cueto

Universidad Nacional de Cuyo, Argentina

Dr. Miguel Ángel de Marco

Universidad de Buenos Aires, Argentina

Dra. Emma de Ramón Acevedo

Universidad de Chile, Chile

Dr. Gerardo Echeita Sarrionandía

Universidad Autónoma de Madrid, España

Dr. Antonio Hermosa Andújar

Universidad de Sevilla, España

Dra. Patricia Galeana

Universidad Nacional Autónoma de México, México

Dra. Manuela Garau

Centro Studi Sea, Italia

Dr. Carlo Ginzburg Ginzburg

Scuola Normale Superiore de Pisa, Italia

Universidad de California Los Ángeles, Estados Unidos

Dr. Francisco Luis Girardo Gutiérrez

Instituto Tecnológico Metropolitano, Colombia

José Manuel González Freire

Universidad de Colima, México

Dra. Antonia Heredia Herrera

Universidad Internacional de Andalucía, España

Dr. Eduardo Gomes Onofre

Universidade Estadual da Paraíba, Brasil

Dr. Miguel León-Portilla

Universidad Nacional Autónoma de México, México

Dr. Miguel Ángel Mateo Saura

Instituto de Estudios Albacetenses "Don Juan Manuel", España

Dr. Carlos Tulio da Silva Medeiros

Diálogos em MERCOSUR, Brasil

+ Dr. Álvaro Márquez-Fernández

Universidad del Zulia, Venezuela

Dr. Oscar Ortega Arango

Universidad Autónoma de Yucatán, México

Dr. Antonio-Carlos Pereira Menaut

Universidad Santiago de Compostela, España

Dr. José Sergio Puig Espinosa

Dilemas Contemporáneos, México

Dra. Francesca Randazzo

Universidad Nacional Autónoma de Honduras, Honduras

Dra. Yolando Ricardo

Universidad de La Habana, Cuba

Dr. Manuel Alves da Rocha

Universidade Católica de Angola Angola

Mg. Arnaldo Rodríguez Espinoza

Universidad Estatal a Distancia, Costa Rica

Dr. Miguel Rojas Mix

*Coordinador la Cumbre de Rectores Universidades
Estatales América Latina y el Caribe*

Dr. Luis Alberto Romero

CONICET / Universidad de Buenos Aires, Argentina

Dra. Maura de la Caridad Salabarría Roig

Dilemas Contemporáneos, México

Dr. Adalberto Santana Hernández

Universidad Nacional Autónoma de México, México

Dr. Juan Antonio Seda

Universidad de Buenos Aires, Argentina

Dr. Saulo Cesar Paulino e Silva

Universidad de Sao Paulo, Brasil

Dr. Miguel Ángel Verdugo Alonso

Universidad de Salamanca, España

Dr. Josep Vives Rego

Universidad de Barcelona, España

Dr. Eugenio Raúl Zaffaroni

Universidad de Buenos Aires, Argentina

Dra. Blanca Estela Zardel Jacobo

Universidad Nacional Autónoma de México, México

Comité Científico Internacional

Mg. Paola Aceituno

Universidad Tecnológica Metropolitana, Chile

Ph. D. María José Aguilar Idañez

Universidad Castilla-La Mancha, España

Dra. Elian Araujo

Universidad de Mackenzie, Brasil

Mg. Romyana Atanasova Popova

Universidad Suroeste Neofit Rilski, Bulgaria

Dra. Ana Bénard da Costa

*Instituto Universitario de Lisboa, Portugal
Centro de Estudios Africanos, Portugal*

Dra. Alina Bestard Revilla

*Universidad de Ciencias de la Cultura Física y el Deporte,
Cuba*

Dra. Noemí Brenta

Universidad de Buenos Aires, Argentina

Ph. D. Juan R. Coca

Universidad de Valladolid, España

Dr. Antonio Colomer Vialdel

Universidad Politécnica de Valencia, España

Dr. Christian Daniel Cwik

Universidad de Colonia, Alemania

Dr. Eric de Léséulec

INS HEA, Francia

Dr. Andrés Di Masso Tarditti

Universidad de Barcelona, España

Ph. D. Mauricio Dimant

Universidad Hebrea de Jerusalén, Israel

Dr. Jorge Enrique Elías Caro

Universidad de Magdalena, Colombia

Dra. Claudia Lorena Fonseca

Universidad Federal de Pelotas, Brasil

Dra. Ada Gallegos Ruiz Conejo

Universidad Nacional Mayor de San Marcos, Perú

Dra. Carmen González y González de Mesa

Universidad de Oviedo, España

Ph. D. Valentin Kitanov

Universidad Suroeste Neofit Rilski, Bulgaria

Mg. Luis Oporto Ordóñez

Universidad Mayor San Andrés, Bolivia

Dr. Patricio Quiroga

Universidad de Valparaíso, Chile

Dr. Gino Ríos Patio

Universidad de San Martín de Porres, Perú

Dr. Carlos Manuel Rodríguez Arrechavaleta

Universidad Iberoamericana Ciudad de México, México

Dra. Vivian Romeu

Universidad Iberoamericana Ciudad de México, México

Dra. María Laura Salinas

Universidad Nacional del Nordeste, Argentina

**REVISTA
INCLUSIONES** M.R.
REVISTA DE HUMANIDADES
Y CIENCIAS SOCIALES

Dr. Stefano Santasilia
Universidad della Calabria, Italia

Mg. Silvia Laura Vargas López
Universidad Autónoma del Estado de Morelos, México

Dra. Jaqueline Vassallo
Universidad Nacional de Córdoba, Argentina

**CUADERNOS DE SOFÍA
EDITORIAL**

Dr. Evandro Viera Ouriques
Universidad Federal de Río de Janeiro, Brasil

Dra. María Luisa Zagalaz Sánchez
Universidad de Jaén, España

Dra. Maja Zawierzeniec
Universidad Wszechnica Polska, Polonia

Indización, Repositorios y Bases de Datos Académicas

Revista Inclusiones, se encuentra indizada en:





REX



UNIVERSITY OF SASKATCHEWAN



Universidad de Concepción



BIBLIOTECA UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN



ORES



uOttawa

Bibliothèque Library



**ESTADO FISCAL E FINS DA TRIBUTAÇÃO:
FUNDAMENTOS JURÍDICOS E ONTOLOGIA DOS VALORES NO ESTADO DE CRISE**

**FISCAL STATUS AND PURPOSES OF TAXATION:
LEGAL FOUNDATIONS AND ONTOLOGY OF VALUES IN THE STATE OF CRISIS**

Mg. José Galbio de Oliveira Junior

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, Brasil
ORCID <http://orcid.org/0000-0001-9076-7691>
galbiorkl@gmail.com

Mg. Ana Letícia Salomão e Ribeiro

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, Brasil
ORCID <http://orcid.org/0000-0002-5595-1909>
analeticiasr@gmail.com

Fecha de Recepción: 16 de febrero de 2022 – **Fecha Revisión:** 23 de febrero de 2022

Fecha de Aceptación: 12 de marzo de 2022 – **Fecha de Publicación:** 01 de abril de 2022

Resumo

A partir da tributação como elemento em comum das crises econômica e fiscal na pandemia de COVID-19, o trabalho aborda a função do tributo no Estado Fiscal e apresenta considerações a partir da teoria dos valores que possam indicar a solução do conflito estabelecido. Ao final é apresentado brevemente julgado que enfrenta a problemática, apontando-se a utilização dos elementos trabalhados no texto, concluindo que no embate entre a crise econômica sofrida por alguns empreendimentos e a incidência da tributação, esta se mostra hierarquicamente superior sob o pressuposto de que seja a forma como o Estado carrega recursos para o enfrentamento da crise de saúde pública.

Palavras-Chave

Direito tributário – Teoria dos valores – COVID-19 – Estado fiscal – Custos dos direitos

Abstract

From taxation as a common element of the economic and fiscal crises in the COVID-19 pandemic, the work addresses the function of the tax in the Fiscal State and presents considerations from the theory of values that may indicate the solution of the established conflict. At the end, a brief judgment that faces the problem is presented, pointing out the use of the elements worked in the text, concluding that in the clash between the economic crisis suffered by some enterprises and the incidence of taxation, this is hierarchically superior under the assumption that or the way in which the State raises resources to face the public health crisis.

Keywords

Tax law – Value theory – COVID-19 – Tax status – Rights costs

Estado fiscal e fins da tributação: fundamentos jurídicos e ontologia dos valores no estado de crise pág. 377

Para Citar este Artículo:

Oliveira Junior, José Galbio de y Ribeiro, Ana Letícia Salomão e. Estado fiscal e fins da tributação: fundamentos jurídicos e ontologia dos valores no estado de crise. Revista Inclusiones Vol: 9 num 2 (2022): 376-390.

Licencia Creative Commons Attribution Non-Comercial 3.0 Unported
(CC BY-NC 3.0)
Licencia Internacional



Introdução

A pandemia de COVID-19 causou a partir do início do ano de 2020 uma série de consequências em vários setores da sociedade, dentre estes, na saúde financeira de diversos empreendimentos lançados à iniciativa privada, especialmente aqueles do setor de prestação de serviços e comércio vinculado ao atendimento presencial. Sob outra perspectiva, a mesma pandemia significou, entre outras consequências, uma grave crise sanitária que demandou grandes despesas estatais com o reforço das estruturas de atendimento público hospitalar da população.

A tributação ocupa o ponto de intersecção entre estes dois aspectos críticos da pandemia, como forma principal de financiamento do Estado Fiscal para fazer frente às despesas públicas para garantia do direito fundamental à saúde, e afirmado como ônus econômico que os empreendimentos privados não poderiam se desincumbir sem colocar em risco a sua própria existência da empresa.

O presente estudo busca desenvolver a função da tributação dentro do Estado Fiscal e analisar a dimensão valorativa estabelecida no embate entre os direitos colocados em disputa.

Para isso, no capítulo primeiro são apresentados os elementos fundamentais da tributação no Estado Fiscal. No segundo capítulo são feitas considerações acerca do princípio da capacidade contributiva e dos valores sociais envolvidos. No terceiro capítulo é analisado acórdão em julgado que enfrenta o embate aqui apresentado, apontando-se os influxos da teoria dos valores e a função do tribuno no atual contexto de crise.

As considerações feitas neste estudo longe de serem datadas, representam o registro de um omento histórico ainda durante o seu acontecimento, em que a tributação seguirá presente no debate público, seja pelo alastramento da crise financeira decorrente da pandemia, seja pelo fato de que não existem razões para não crer que quadros de pandemia tendam a se repetir em um mundo globalizado e de intensas trocas internacionais. Embora o estudo tenha por base bibliografia das mais diversas correntes filosóficas, todas as considerações e amarrações argumentativas são feitas tendo como referencial o constructivismo lógico-semântico, cujo corte metodológico bem concilia a teoria dos valores, semiótica e teoria dos sistemas, utilizados no texto.

Capítulo 1 - Estado fiscal e fundamentos da tributação

Muitas são as concepções e fundamentos da tributação na história mundial, sendo alteradas na mesma medida em que se transformaram os modelos de Estado, formas de governo e regimes políticos¹. Dentre estes, adotamos neste trabalho o pensamento de José Casalta Nabais. Para o autor português, com a superação do estado patrimonial para o estado fiscal, a tributação se coloca como necessária para a realização dos direitos fundamentais dos indivíduos².

¹ Para aprofundamento no tema, indicamos Paulo Caliendo, Direito Tributário. Três modos de pensar a tributação. Elementos para uma teoria sistemática do direito tributário. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009 e Fernando Aurelio Zilveti. A evolução histórica da Teoria da Tributação. Análise das estruturas socioeconômicas na formação do Sistema Tributário (São Paulo: Saraiva, 2017).

² José Casalta Nabais, O dever fundamental de pagar impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo (Coimbra: Almedina, 2015).

O estado fiscal deve ser compreendido como o modelo moderno de estado em que o financiamento de suas funções ocorra essencialmente via tributação, impondo-se a obrigação em face dos indivíduos de seu território. O modelo fiscal é antecedido pelo Estado cujos recursos para a sua manutenção eram obtidos via guerras, saques a povos estrangeiros, conquistas, ou, posterior e mais recentemente, com a ampla exploração dos seus recursos competindo com a iniciativa privada, ou mesmo monopolisticamente. Todavia, no estado moderno, com a concepção de soberania e não intervenção entre as nações, a consolidação do capitalismo e das relações entre Estados, a produção da riqueza é concentrada nos indivíduos particulares, cabendo ao Estado a tributação como modo fundamental de obtenção de recursos³. Essa reestruturação implica efeitos tanto em relação aos indivíduos quanto em relação ao Estado.

Em relação aos particulares, a tributação é sedimentada sob dupla perspectiva. Sob um viés protecionista, o estabelecimento do Estado Fiscal é contemporâneo ao reforço de direitos fundamentais em favor do contribuinte, nestes incluídos a própria previsão dos elementos limitadores da tributação enquanto direito fundamental. Noutra giro, a própria concepção de tributação carrega consigo um dever fundamental de pagá-lo⁴, sequer havendo necessidade de sua previsão expressa como um dever constitucional. São estes os movimentos observados ao longo do fortalecimento das democracias constitucionais modernas⁵.

Sob a perspectiva do Estado, não há correlação vinculada entre o Estado Fiscal e um posicionamento específico, como a adoção de uma postura necessariamente liberal. Em uma perspectiva histórica, o surgimento do Estado Fiscal ocorre em um contexto de retração da sua atuação enquanto agente econômico, relacionado a um modelo liberal, na concepção clássica de liberalismo. Porém, com o surgimento do Estado de bem-estar social, há uma adaptação às necessidades deste aos direitos sociais a serem concretizados pelo poder público, aumentando a sua intervenção, sem descaracterização, apenas adaptação deste Estado Fiscal.

A compreensão dessa funcionalidade arrecadatória do tributo deve ser feita, portanto, sob diversos pontos de vista. Não apenas sob uma percepção de que se trate de um ônus para o contribuinte em favor do Estado, mas como uma forma de financiamento deste na concretização de direitos fundamentais para os próprios contribuintes. Não esgotando todas as dimensões envolvidas na tributação, há ainda a consideração acerca das externalidades da tributação, que se refere à sua função extrafiscal, e a cada vez mais difícil defesa pela neutralidade da tributação⁶.

Essa correlação direta entre arrecadação de recursos via tributação de modo a tornar concretizáveis os direitos fundamentais leva Gilmar Mendes e Paulo Gonet Branco a concluir que “não há Estado Social sem que haja também Estado Fiscal, são como duas faces da mesma moeda. Se todos os direitos fundamentais têm, em alguma medida, uma dimensão positiva, todos implicam custos”⁷. Concordamos em parte, na medida em que a tributação é na modernidade a única forma sustentável de existir o Estado Social, porém,

³ Luciano Felício Fuck, Estado fiscal e Supremo Tribunal Federal (São Paulo: Saraiva, 2017), 3.

⁴ José Casalta Nabais, O dever fundamental de pagar impostos...

⁵ Luciano Felício Fuck, Estado fiscal e Supremo Tribunal... 97.

⁶ José Casalta Nabais, O dever fundamental de pagar impostos...

⁷ Gilmar Ferreira Mendes y Paulo Gustavo Gonet Branco, Curso de direito constitucional. 14. ed. (São Paulo: Saraiva, 2019), 1563.

como mencionado acima, do Estado Fiscal não implica necessariamente o Estado Social, mas a adoção deste implicará a alteração das características daquele.

Dito de outra forma, o Estado Fiscal comporta a realização tanto de um Estado Liberal quanto um Estado Social, e a medida e incidência da tributação ocorrerá de acordo com a necessidade de concretização de direitos cuja realização é imputada a este Estado.

Partindo-se do pressuposto que dispensa defesa no sentido de que o Brasil se organiza nos moldes de um Estado Fiscal, a Constituição Federal de 1988 imputa a este a concretização de uma série de direitos, que implicam uma demanda de recursos para fazer frente aos custos de sua concretização. Nesse aspecto, da correlação entre tributação e custos dos direitos, é relevante desde já deixar assente a valorosa lição dos professores Cass Sustein e Stephen Holmes⁸ no sentido de que a distinção entre direitos positivos e negativos não corresponde realmente à noção de que aqueles teriam custos, enquanto que estes não teriam.

É conhecida a natureza destas classificações que implicam o raciocínio de que determinados direitos não teriam custos para a sua concretização. Na lição de Gilmar Mendes e Paulo Gustavo Gonet Branco⁹, os direitos fundamentais poderiam ser classificados em direitos de defesa, de prestação e de participação. Os direitos de prestação se dividiriam em direitos à prestação jurídica e direitos a prestações materiais. Aquele corresponderia a direitos que se satisfazem pela “normação pelo Estado do bem jurídico protegido como direito fundamental”¹⁰ enquanto que os direitos à prestação material consistem na entrega de uma utilidade concreta, seja um bem ou um serviço, e que estes dependeriam “da existência de uma dada situação econômica favorável à sua efetivação”¹¹.

Tal classificação, ao afirmar que os direitos à prestação material dependem de situação financeira favorável, não pode resultar na equivocada conclusão de que os demais tipos de direitos fundamentais não teriam a mesma condicionante. Na verdade, tanto direitos de primeira dimensão, quanto os demais demandam custos, e a diferença da percepção dos custos envolvidos está diretamente relacionada à pré-existência das estruturas necessárias para a sua garantia. Veja-se nesse sentido que é facilmente perceptível os custos envolvidos com a necessidade de manutenção do direito fundamental à saúde de um indivíduo que busca determinados medicamentos de alto custo. Todavia, os direitos tidos por negativos implicam custos na manutenção das estruturas necessárias para a sua fiscalização, ou persecução e punição caso sejam violados¹².

Nesse contexto, fica a todo tempo evidente a correlação entre a imposição tributária e aquilo para o qual o Estado se presta, em termos históricos, sociológicos e políticos de forma mais destacada que no aspecto jurídico. Isto pois as bases jurídicas das normas tributárias, sob o aspecto lógico positivo, e o sistema tributário constitucional, persistem a despeito do uso efetivo que é dado os recursos arrecadados, especialmente em relação aos tributos de destinação não vinculadas e que não demandam atuação prévia estatal específica – os impostos. Ou seja, a relação formalizada da hipótese e consequência que

⁸ Stephen Holmes y Cass R. Sustein, O custo dos direitos: por que a liberdade depende dos impostos. Trad. Marcelo Brandão Cipolla (São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2019).

⁹ Gilmar Ferreira Mendes y Paulo Gustavo Gonet Branco, Curso de direito constitucional...

¹⁰ Gilmar Ferreira Mendes y Paulo Gustavo Gonet Branco, Curso de direito constitucional... 160.

¹¹ Gilmar Ferreira Mendes y Paulo Gustavo Gonet Branco, Curso de direito constitucional... 162.

¹² Luciano Felício Fuck, Estado fiscal e Supremo Tribunal... 57.

estabelecem os elementos essenciais da Regra Matriz de Incidência¹³ têm como um indiferente para fazer surgir a obrigação tributária¹⁴ questões de ordem política ou econômica.

Apesar desse elemento, mais fortemente presente em concepções mais positivistas do direito (como os dois autores acima mencionados), a compreensão das consequências jurídicas da tributação e dos valores arrecadados, o encadeamento dessas correlações de natureza tributária e financeira, a aproximação entre os deveres fundamentais de cunho tributário e os direitos fundamentais, tais quais feitos na obra de José Casalta Nabais¹⁵, são pertinentes especialmente em um contexto de colisão de direitos, princípios ou valores, e em contextos de crise. Isto pois, não bem compreendidas estas correlações, o modelo de Estado fiscal e os valores jurídicos subjacentes à tributação e seus fundamentos – o financiamento da realização de direitos fundamentais, existe certo risco de contaminação do debate jurídico e das decisões judiciais que enfrentam o tema da infiltração de argumentos extrajurídicos, corrompendo o código binário do sistema jurídico, em discursos aparentemente jurídicos.

Conclui-se aqui, em um corte parcial, que a tributação ocupa no moderno Estado Fiscal a função de financiador de todas as atividades estatais, enquanto garantidoras dos direitos dos indivíduos, e não apenas aqueles alusivos aos direitos prestacionais, mas também aqueles de matiz negativa, ante a constatação de que todos os direitos têm custos.

Capítulo 2 - Do princípio da capacidade contributiva aos elementos sócio-ideológicos constitucionais

2.1. O princípio da capacidade contributiva e os valores jurídicos

O sistema tributário, inaugurado no ordenamento jurídico pela Constituição Federal de 1988, estabelece o fino equilíbrio entre a tributação e os direitos fundamentais do contribuinte. É dever do legislador e do aplicador do direito o respeito a este balanceamento, sob pena de, em um limite, transformar a tributação em confisco, e de outro extremo, a construção de um ambiente de baixa arrecadação de recursos, que ao fim e ao cabo inviabilizarão o funcionamento do Estado e as condições materiais necessárias à consecução de sua missão constitucional. Daí a concepção da tributação não como um poder, mas um poder-dever, que paulatinamente esmaece a concepção de facultatividade da competência tributária, diante dos direitos fundamentais a serem concretizados pelo Estado¹⁶. Conforme lição de Regina Helena Costa:

Na contemporânea concepção de Estado, a tributação constitui autêntico poder-dever, cujo exercício traduz-se no emprego de instrumentos que lhe possibilitem a obtenção dos recursos necessários ao desempenho de suas atividades.

Como sabido, a prestação de serviços públicos e a manutenção do patrimônio coletivo implicam elevados gastos, daí por que o Estado, como regra, não pode prescindir de exigir de seus administrados prestações de caráter compulsório qualificadas como tributos.¹⁷

¹³ Paulo de Barros Carvalho, Direito tributário linguagem e método. 7. ed. (São Paulo: Noeses, 2018).

¹⁴ Alfredo Augusto Becker, Teoria geral do direito tributário. 7. ed. (São Paulo: Noeses, 2018).

¹⁵ José Casalta Nabais, O dever fundamental de pagar impostos...

¹⁶ Luciano Felício Fuck, Estado fiscal e Supremo Tribunal... 79.

¹⁷ Regina Helena Costa, Curso de direito tributário. Constituição e código tributário nacional. 8. ed. (São Paulo: Saraiva, 2018), 35.

Nesse contexto, em que a tributação e os direitos fundamentais devem ser equilibrados para sua recíproca realização de forma sustentável, está implicada a relação de tensão entre direitos e deveres, entre recursos necessários para concretização de direitos, e outros direitos do contribuinte, que podem entrar em colisão com a própria tributação, em um contraditório e coerente equilíbrio.

Nesse sentido, o princípio da capacidade contributiva não pode ser tido como elemento ideal antagônico ao não confisco, ou ao dever fundamental de pagar tributo. Ao revés, o princípio da capacidade contributiva carrega consigo tais embates, na medida em que este alberga a compreensão de que se trata da “aptidão da pessoa colocada na posição de destinatário legal tributário para suportar a carga tributária, numa obrigação cujo objeto é o pagamento de imposto, sem o perecimento da riqueza lastreadora da tributação”¹⁸. Assim, se em um dos polos valorativos esteja a limitação ao confisco, e no outro extremo a necessidade arrecadatória estatal e o dever fundamental de pagar tributo, a capacidade contributiva é o elemento de equilíbrio entre ambos, harmonizando os valores sociais juridicizados que ora refreiam, ora avançam, na tributação sob o patrimônio do contribuinte¹⁹.

Tendo a qualidade de princípio, a capacidade contributiva não contém os contornos objetivos mais bem estabelecidos, tendo apenas um halo conceitual que é, em termos semióticos, semântica e pragmaticamente alterado ao longo do tempo, a depender das confluências do contexto social. Isso ocorre pelo fato de que os próprios valores, dado cultural do qual o direito é produto, ter tais características, como a historicidade, enquanto construção interminável e móvel dos conteúdos dos valores e sua hierarquia frente outros valores²⁰.

Concebida a capacidade contributiva como princípio, esta acumula em si tanto a vagueza e ambiguidade própria da linguagem, quanto a característica de ser mais permeada por valores, influenciando o ordenamento jurídico. Adere-se, assim, integralmente à compreensão de princípio adotada pelo constructivismo lógico-semântico e a conceituação de Paulo de Barros Carvalho:

Princípios aparecem como linhas diretivas que iluminam a compreensão de setores normativos, imprimindo-lhes caráter de unidade relativa e servindo de fator de agregação num dado feixe de normas. Exercem eles uma reação centrípeta, atraindo em torno de si regras jurídicas que caem sob seu raio de influência e manifestam a força de sua presença²¹.

Daí a percepção da capacidade contributiva como um princípio jurídico que informa tanto positiva quanto negativamente na tributação em determinadas bases, mas que

¹⁸ Regina Helena Costa, *Princípio da capacidade contributiva*. 4. ed. (São Paulo: Malheiros, 2012), 112.

¹⁹ Nesse sentido merece nota a percepção do Min. Joaquim Barbosa em seu voto nos autos do Recurso Extraordinário 226.899/SP, de que embora o princípio da capacidade contributiva concilie ambos os interesses envolvidos, a solidariedade no financiamento do Estado e a proteção do contribuinte, até aquele momento o argumento que invocava a capacidade contributiva aparecia nos acórdãos apenas para justificar a tributação. Porém, em julgados dos anos seguintes, o princípio paulatinamente passa a ser mencionado em julgados que concluíram em favor do contribuinte, como é exemplo o RE593849.

²⁰ Miguel Reale, *Filosofia do direito*. 20. ed. (São Paulo: Saraiva, 2002).

²¹ Paulo de Barros Carvalho, *Curso de direito tributário*. 30. ed. (São Paulo: Saraiva, 2019), 180.

apenas exercem influência ante a sua presença, mas não contendo objetivamente os elementos lógico formais de hipótese e consequência²².

Isto posto, tem-se que a capacidade contributiva exerce sua influência em torno de conteúdos preferenciais na formatação da legislação tributária e nas escolhas das bases de incidência da tributação, e influenciarão semântica e pragmaticamente as escolhas do julgador, mas sem nunca relevar um conteúdo objetivo e delimitado.

2.2. Valores, ideologias e contornos do modelo de Estado brasileiro

Dentre as várias concepções do direito, este pode ser concebido com um produto cultural da sociedade, que objetiva os seus valores. Todavia, os valores são muitos, e abstratos, carecendo de elementos que os aglutinem em conjuntos, dando-lhes maior concreitude, ainda que jamais percam a característica da abstração.

Explica-se.

Os valores são sempre objetos abstratos que expressam preferência por certos conjuntos de expectativas. Os valores, portanto, não tem um conteúdo em si, mas expressam vetores de preferência por determinados dados da sociedade, adjetivam, preferem, hierarquizam, mas não conferem ou têm conteúdo independente da correlação feita entre indivíduos e o objeto da valoração. Por isso a conclusão de que os valores não existem, mas valem²³.

Para que estes tenham consistência o suficiente, aglutinam-se em conjuntos de valores, que lhes conferem maior especificação, maior clareza e sentido de unidade. Esta é a função das ideologias. Na lição de Tércio Sampaio Ferraz Júnior:

Estas são conjuntos mais ou menos consistentes, últimos e globais de avaliação dos próprios valores. Assim, enquanto os valores, por sua abstração, são expressões abertas e flexíveis, as ideologias são rígidas e limitadas. Elas atuam, ao avaliar os valores, no sentido de tornar conscientes os valores, estimando as estimativas que em nome deles se fazem, garantindo assim o consenso dos que precisam expressar seus valores, estabilizando, assim, em última análise, os conteúdos normativos. Temos, pois, a justiça no sentido liberal, comunista, fascista etc. As ideologias, portanto, conjugam os valores, hierarquizando-os, permitindo que os identifique, quando em confronto, que se opte pela justiça contra a ordem ou pela ordem contra a liberdade, pela dignidade contra a vida etc.²⁴

Resta, portanto, saber na ordem constitucional brasileira, quais foram as escolhas feitas.

²² Portanto, discordando da concepção de Charles W. McNaughton de que os princípios também teriam sua sintaxe nos mesmos moldes da sintaxe da regra jurídica (p.239).

²³ Tatiana Aguiar, Os valores jurídicos abstratos e as normas de conteúdo indeterminado da atual LINDB à luz do constructivismo lógico-semântico, no âmbito das relações jurídico-tributárias. In: Paulo de Barros Carvalho (coord.), Constructivismo lógico-semântico. Vol. III (São Paulo: Noeses, 2020). 685-706.

²⁴ Tércio Sampaio Ferraz Jr, Introdução ao estudo do direito. Técnica, decisão, dominação. 11. ed. (São Paulo: Atlas, 2019), 83.

A doutrina apresenta determinada classificação dos elementos da Constituição, dividindo-os em orgânicos, limitativos, de estabilização constitucional, formais de aplicabilidade, e, o objeto de nosso interesse aqui, elementos sócio-ideológicos. Nesta categoria estão incluídas as normas “que revelam o caráter de compromisso das constituições modernas entre o Estado individualista e o Estado Social”²⁵, como os direitos sociais, marcadamente alusivos a um modelo de Estado Social, e o conjunto de normas sob os títulos VII e VIII, da ordem econômica e financeira e da ordem social, com referências típicas ao Estado individualista.

Com isso, tem-se que as características do Estado formatado pelo Constituinte de 88 adota dois conjuntos de valores, tanto aqueles referentes aos direitos sociais, direitos individuais alusivos a um estado de bem-estar social, tipicamente classificados como de segunda e terceira dimensão, quanto aqueles tipos de primeira dimensão. Não há adoção de um modelo em prevalência do outro. O Estado Fiscal concebido para o Brasil deve arrecadar tributos para a concretização de diversos direitos fundamentais, muitos destes de matiz prestacional, que demandam mais recursos, tanto quanto aqueles de natureza negativa, que também demandam custos, porém de menor monta.

Os valores influenciam-se reciprocamente, pela só presença de um em relação ao outro e, em decorrência de suas características próprias, estes podem ser contraditórios e eventualmente conflitantes entre si, não representando isso necessariamente um problema para a sua existência, de modo que um anularia o outro. Ao revés, dessa influência recíproca é necessário que se estabeleça um amadurecimento social de modo a que ambos os valores sejam albergados de forma harmônica. É a lição de Miguel Reale:

Se os valores são bipolares, cabe observar que eles também se implicam reciprocamente, no sentido de que nenhum deles se realiza sem influir, direta ou indiretamente, na realização dos demais. Há uma força expansiva e absorvente nos valores, visto como cada homem, que se dedica a dado valor, é levado a querer impor aos outros os próprios esquemas de estimativa. O mundo da cultura é sempre um mundo solidário, no sentido da interdependência necessária de seus fatores, mas não no sentido da coexistência pacífica dos interesses, que é um ideal a ser atingido. A solidariedade ética, que a justiça objetiva alcançar, implica antes uma tensão viva nos quadrantes da História, sendo o direito uma força decisiva na sempre almejada composição social de valores²⁶.

Conclui-se parcialmente neste capítulo que o princípio da capacidade contributiva indica, ainda que de forma pouco precisa, a potencialidade da incidência tributária em determinadas bases ante a manifestação de riqueza disponível para colaborar com o custeio do Estado e a sua missão constitucional, conciliando-se ao mesmo tempo com as proteções ao contribuinte de incidência tributária que caracterize o confisco pela ausência de riqueza disponível, revelando os valores da sociedade integrados ao direito. Estes conjuntos de valores, ideologias, são adotados pela Constituição, em igual medida tanto no que se refere aos atinentes ao estado social, quanto do estado individualista, sendo natural a influência recíproca e eventuais disputas decorrentes da sua existência em comum.

²⁵ José Afonso Silva, Curso de direito constitucional positivo. 25. ed. (São Paulo: Malheiros, 2005), 25.

²⁶ Miguel Reale, Filosofia do direito... 185.

A tributação em determinadas circunstâncias pode gerar conflitos, cabendo agora algumas considerações acerca da argumentação a partir dos fins da tributação e o estudo de um caso concreto.

3. Os fins da tributação e conflitos do estado de crise

A centralidade que o poder judiciário tem paulatinamente assumido no debate público e a forte presença estatal em vários aspectos da vida comum implicam em situações cuja solução demandarão a dicção do direito para o caso concreto pelo poder judiciário. Não é objeto deste trabalho o aprofundamento de suas causas, mas partir do pressuposto de que a judicialização de determinados embates é necessária para que por meio do processo se afaste inseguranças jurídicas instauradas por pretensões antagônicas e crises de direito, sendo a tributação um campo farto desse tipo de embate. No mesmo sentido a lição de Luciano Felício Fuck:

Como é próprio dos textos constitucionais, o sistema constitucional tributário está impregnado de expressões flexíveis e disposições gerais, vagas e plásticas, cuja consistência é definida e precisada pelo Judiciário, no momento da aplicação de cada norma. Considerando esta como resultado da interpretação dos textos normativos, ou, nas palavras de PETER HÄBERLE, não existe norma jurídica, apenas existe norma jurídica interpretada (“Es gibt keine Rechtsnormen, ES gibt nur interpretierte Rechtsnormen”), a aplicação dos dispositivos constitucionais pelo Poder Judiciário é ponto indispensável para averiguar sua densidade normativa.²⁷

No ano de 2020 inicia-se a pandemia de Covid-19, que implicou na adoção pelo estado de São Paulo de medidas de contenção ao espalhamento do vírus indutor da doença. Somado a isso o forte impacto mundial decorrente das medidas necessárias para enfrentamento da crise sanitária, uma infinidade de pessoas jurídicas acionou o Poder Judiciário pleiteando a suspensão ou postergação do pagamento de tributos estaduais. Este é um rico exemplo de tudo quanto tratado até aqui: a disputa entre direitos fundamentais aparentemente em conflito ante a tributação, a livre-iniciativa e todos os direitos decorrentes, e de outro lado, a necessidade de arrecadação de recursos para fazer frente às demandas relativas à saúde pública no qual o estado colocou-se como protagonista.

O embate entre direitos positivados no caso concreto não apresenta saída fácil, constituindo em verdadeiro *hard case* cuja solução não se dá pelo mero raciocínio dedutivo com a aplicação de lógica tradicional de hipótese e consequência. Ainda que se tratasse em sua absoluta maioria de ações individuais, carregavam consigo evidente efeito multiplicador e até mesmo risco à quebra da isonomia entre contribuintes concorrentes a depender do resultado de tais processos, com externalidades juridicamente relevantes em vários sentidos, sendo a própria quebra da isonomia uma destas.

Nesse sentido, o contexto apresenta desafios que se amoldam perfeitamente às considerações de Irene Patrícia Nohara e Fabrício Motta acerca dos *hard cases*:

Diante de escolhas, o que é próprio das ciências sociais aplicadas ou das decisões de *hard cases* na área jurídica, que são as mais correntes, nas quais se ponderam efeitos nos direitos fundamentais ou na presença de

²⁷ Luciano Felício Fuck, Estado fiscal e Supremo Tribunal... 39.

conflito entre eles ou entre os princípios normativos, afasta-se, portanto, a operação que “demonstra” por formulações silogísticas o certo ou o errado, e, com base em um argumento amparado na chamada razão prática, isto é, em razões de decidibilidade, passa-se à argumentação acerca do preferível ou não, o que é feito por meio da persuasão e, rigorosamente falando, jamais por operações pautadas em mera demonstração.²⁸

Diante dessa peculiar situação, não poderia deixar de se colocar em evidência que a disputa não se estabeleceria entre a mera tributação e os seus efeitos deletérios para a manutenção pontual da sobrevivência do empreendimento privado em situação de crise financeira generalizada. Dadas as contingências de demanda de recursos públicos para fazer frente à também relevante crise de saúde pública, a colocação da tributação nesse contexto não poderia deixar de ser feita com a integração da sua função no modelo de Estado Fiscal atual.

Não se trata aqui da colocação de argumentos puramente econômicos no contexto de uma disputa de natureza jurídica com dimensões plúrimas, mas da colocação em termos jurídicos de consequências juridicamente relevantes para o debate das soluções rivais possíveis.

Explico a importância dessa colocação.

Sob uma perspectiva luhmanniana de sistemas, o subsistema jurídico é um sistema parcial do sistema social que tem como função “generalizar expectativas normativas de forma congruente na sociedade”²⁹ através de um específico código binário de lícito/ilícito. Sob o referencial teórico adotado neste trabalho, a avaliação e julgamento de disputas jurídicas deve ser feita com a avaliação exclusiva dos códigos e programas do direito, ou seja, por suas leis e seu julgamento binário entre lícito e ilícito, “com o terceiro excluído” como comumente formulado pelos estudiosos da lógica.

A colocação no debate sem a conjugação do elemento juridicamente relevante das consequências práticas de determinada decisão possível nada diz para o direito. O impacto econômico para a pessoa jurídica da tributação enquanto dado extrajurídico por si só não revela o valor ou desvalor para o código binário do direito enquanto não feita a leitura pelo seu sistema enquanto fato jurídico. Possíveis consequências ou análises subjetivas extrajurídicas, devem ser tidas como complexidades do ambiente que não podem ser processadas enquanto não selecionadas e internalizadas em seu sistema.

Portanto, em favor do contribuinte a questão foi colocada com dados juridicamente relevantes como a potencialidade de violação da sua livre-iniciativa e da manutenção do empreendimento, dentre uma infinidade de outros argumentos.

Sob a perspectiva da Fazenda Pública, relevante a colocação do elemento funcional da tributação no Estado Fiscal e a colocação dos valores em disputa, de modo que o julgador revele a hierarquia que entende haver naquele momento histórico.

²⁸ Irene Patrícia Nohara y Fabrício Motta, LINDB no direito público. Lei 13.655/2018 (São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019), 28.

²⁹ Gustavo Sampaio Valverde, Coisa julgada em matéria tributária (São Paulo: Quartier Latin, 2004), 61.

Não são muitos os casos em que se estabeleceu em alguma medida um embate entre tributação e direito fundamental à saúde na recente história dos casos enfrentados pelo STF. Nem mesmo o presente caso apresenta esse embate de forma direta, mas apenas indiretamente, levando-se em consideração a situação muito peculiar vivida no mundo ao longo desta pandemia.

Um dos poucos casos em que se pode observar um embate que tenha tais valores no mesmo contexto ocorre com a tributação da indústria de cigarros nacionais. Nestes julgados é possível notar que a posição do STF parece mitigar de forma bastante clara alguns pressupostos bastante firmes da jurisprudência tributária para outros casos. Dá-se como exemplo o STF não julgar como confiscatória a alíquota de 330% de IPI, bem como a sanção de cassação do registro da indústria em decorrência de inadimplemento. Difícil conceber que em outras circunstâncias essa medida não seria tida como sanção política inconstitucional, mas em se tratando da indústria de cigarros, foi tida como válida (AC-MC 1.657/RJ).

Diante dessas considerações feitas até aqui, propõe-se agora um estudo de caso em que todas essas considerações feitas neste trabalho podem ser observadas concretamente.

3.1. Um breve estudo de caso

Diversas foram as ações propostas no estado de São Paulo cujo contexto seja este sob estudo: a crise financeira instaurada a partir da pandemia de COVID-19 e a tributação. Para este trabalho, mostra-se relevante o foco em decisões que aglutinem a solução de demandas individuais, sendo representativa da solução dada de forma ampla nesse contexto delimitado, como ocorreu no julgamento da suspensão de liminar 2066138-17.2020.8.26.0000 no Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo.

Diante da concessão de diversas liminares de forma pulverizada em todo o estado de São Paulo, seja postergando, seja suspendendo o recolhimento de tributos, fora proposta a suspensão de liminar acima referida buscando a suspensão dos efeitos em todas as demandas que tratassem da questão, que foi deferida.

Na decisão nos autos da suspensão da liminar, dois aspectos merecem menção neste trabalho, referentes à compreensão dos valores em disputa e o estabelecimento de uma hierarquia entre estes, conforme já sustentado neste trabalho, bem como a percepção da tributação a partir do seu papel instrumental de financiamento da atividade estatal, especialmente relacionada à saúde pública no contexto da crise sanitária.

Quanto a este primeiro ponto, assim dispõe a decisão:

No caso, as decisões de primeiro grau devem ter sua eficácia suspensa porque, à luz das razões de ordem, economia e segurança públicas, ostentam periculum in mora inverso **de densidade manifestamente superior àquele que, aparentemente, animou o deferimento liminar das medidas postuladas** (g.n).

Portanto, as questões colocadas pelos contribuintes foram tidas como reveladoras de princípios que em uma escala hierarquia estariam abaixo de outros valores em disputa,

corroborando a compreensão da teoria dos valores pelo constructivismo lógico-semântico no sentido de que o “aplicador leva em conta seus próprios valores na construção do sentido da norma; mas também busca identificar aquilo que atribui como valores subjacentes ao texto interpretado”³⁰. Essa passagem do julgado nos leva ao segundo ponto em análise, acerca dos próprios fins da tributação.

Forçoso reconhecer que as decisões liminares proferidas nos mandados de segurança especificados têm nítido potencial de risco à ordem administrativa, na medida em que ostentam caráter de irreversibilidade em tema de competência primordialmente atribuída ao Poder Executivo, além de criarem embaraços e dificuldades ao adequado exercício das funções típicas da Administração pelas autoridades legalmente constituídas, comprometendo a condução coordenada e sistematizada das ações necessárias à mitigação dos danos provocados pela COVID-19.³¹

Observa-se que as ações propostas diziam respeito a um caso específico: uma crise financeira e a necessidade de suspensão ou postergação da data de vencimento do recolhimento dos tributos. Porém, a decisão que suspendeu as liminares concedidas tem a sensibilidade da colocação de outros elementos, trazidos e fundamentados nos autos pela Procuradoria do Estado, das finalidades da tributação, e o contexto contemporâneo da importância dos recursos carreados através da tributação para a fazer frente às despesas de enfrentamento à crise de saúde pública.

Veja-se que a disputa girava em torno do vencimento do ICMS, portanto, tributo de destinação não vinculada. A despeito disso, a correlação com a saúde pública ocorre de forma clara, demonstrando a importância da colocação do tema da tributação sob uma perspectiva do seu papel instrumental no Estado Fiscal. A solução se dá em termos de consideração de consequências juridicamente relevantes (a concretização do direito fundamental à saúde pública), utilizando-se do código e do programa próprio do sistema jurídico.

Conclusões

Ao final deste trabalho, tem-se as seguintes conclusões:

- 1) no moderno Estado Fiscal, a tributação se coloca como elemento instrumental para o seu financiamento na realização de suas missões institucionais de concretização e asseguramento de direitos aos indivíduos;
- 2) não existem direitos que não tenham custos, sejam direitos à prestação, sejam direitos de matiz negativa, ante a necessidade de manutenção de estrutura de asseguramento da observação, fiscalização e repressão de sua violação;
- 3) o Estado Fiscal não tem como pressuposto a adoção de um modelo de Estado liberal ou social, amoldando-se a ambos, sendo a tributação utilizada na medida do conjunto de direitos a serem concretizados e assegurados a cargo do Estado;
- 4) a medida da incidência da tributação em determinadas bases se dá por meio do princípio da capacidade contributiva, que não tem limites claros e objetivos, estando sujeita a variações, influências e conteúdos de preferência dos valores que são integrados ao sistema jurídico por este princípio;

³⁰ Charles W. Mcnaughton, Valores e constructivismo lógico-semântico. In: Paulo de Barros Carvalho (coord), Constructivismo lógico-semântico. Vol. III (São Paulo: Noeses, 2020), 225.

³¹ Charles W. Mcnaughton, Valores e constructivismo... 225.

5) em situações de crise, é possível e esperado que os conjuntos de valores (ideologias) adotados pela Constituição Federal entrem em conflito, cabendo ao Poder Judiciário resolver estas controvérsias, ante a ausência do estabelecimento de hierarquia positivada dos direitos em disputa;

6) no caso concreto da crise sanitária e econômica decorrente da pandemia de COVID-19, logrou a Fazenda Pública sensibilizar o Poder Judiciário de que a tributação se colocava como elemento financiador do estado-membro enquanto protagonista no enfrentamento da crise de saúde pública, tratando-se de solução a partir da concepção do papel funcional da tributação no Estado Fiscal.

Referências bibliográficas

Aguiar, Tatiana. Os valores jurídicos abstratos e as normas de conteúdo indeterminado da atual LINDB à luz do constructivismo lógico-semântico, no âmbito das relações jurídico-tributárias. In: Carvalho, Paulo de Barros (coord.). Constructivismo lógico-semântico. Vol. III. São Paulo: Noeses. 2020. 685-706.

Becker, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. 7. ed. São Paulo: Noeses. 2018.

Caliendo, Paulo. Direito Tributário. Três modos de pensar a tributação. Elementos para uma teoria sistemática do direito tributário. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora. 2009.

Carvalho, Paulo de Barros. Direito tributário linguagem e método. 7. ed. São Paulo: Noeses. 2018.

Carvalho, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 30. ed. São Paulo: Saraiva. 2019.

Costa, Regina Helena. Princípio da capacidade contributiva. 4. ed. São Paulo: Malheiros. 2012.

Costa, Regina Helena. Curso de direito tributário. Constituição e código tributário nacional. 8. ed. São Paulo: Saraiva. 2018.

Ferraz Jr, Tércio Sampaio. Introdução ao estudo do direito. Técnica, decisão, dominação. 11. ed. São Paulo: Atlas. 2019.

Fuck, Luciano Felício. Estado fiscal e Supremo Tribunal Federal. São Paulo: Saraiva. 2017.

Holmes, Stephen y Sustain, Cass R. O custo dos direitos: por que a liberdade depende dos impostos. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes. 2019.

Mcnaughton, Charles W. Valores e constructivismo lógico-semântico. In: Carvalho, Paulo de Barros (coord). Constructivismo lógico-semântico. Vol. III. São Paulo: Noeses. 2020. 225-242.

Mendes, Gilmar Ferreira y Branco, Paulo Gustavo Gonet. Curso de direito constitucional. 14. ed. São Paulo: Saraiva. 2019.

Nabais, José Casalta. O dever fundamental de pagar impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina. 2015.

Estado fiscal e fins da tributação: fundamentos jurídicos e ontologia dos valores no estado de crise pág. 390

Nohara, Irene Patrícia y Motta, Fabrício. LINDB no direito público. Lei 13.655/2018. São Paulo: Thomson Reuters Brasil. 2019.

Reale, Miguel. Filosofia do direito. 20. ed. São Paulo: Saraiva. 2002.

Silva, José Afonso. Curso de direito constitucional positivo. 25. ed. São Paulo: Malheiros. 2005.

Valverde, Gustavo Sampaio. Coisa julgada em matéria tributária. São Paulo: Quartier Latin. 2004.

REVISTA
INCLUSIONES M.R.
REVISTA DE HUMANIDADES
Y CIENCIAS SOCIALES

CUADERNOS DE SOFÍA
EDITORIAL

Las opiniones, análisis y conclusiones del autor son de su responsabilidad y no necesariamente reflejan el pensamiento de la **Revista Inclusiones**.

La reproducción parcial y/o total de este artículo debe hacerse con permiso de **Revista Inclusiones**.