

TRIBUTAÇÃO, LITERATURA E SOLIDARIEDADE *TAXATION, LITERATURE AND SOLIDARITY*

Jeferson Teodorovicz¹

Doutorado em Direito Econômico e Financeiro – USP

Mestrado em Direito – PUCPR

Especialização em Gestão Contábil e Tributária – UFPR

Professor Permanente do Programa de Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Direito – UCB

Professor Substituto de Direito – UFPR

Professor de Direito Tributário – Uninter e Unidombosco

RESUMO

O presente estudo busca explorar algumas questões relativas à tributação contemporânea, especialmente em relação às novas dimensões de direitos fundamentais, notadamente, a segunda dimensão, relativa aos direitos sociais, que passam gradualmente a receber melhor atenção da literatura tributária brasileira, especialmente em um contexto posterior à Constituição de 1988. A Ordem Social, nesse contexto, serve de pilar para a investigação a respeito do papel da tributação em um contexto de Solidariedade Social.

PALAVRAS-CHAVE

Direito Tributário. Solidariedade. Literatura Tributária.

ABSTRACT

This study seeks to explore some issue related to contemporary taxation, especially in relation to the new dimensions of fundamental rights, notably the second dimension, relating to social rights, which gradually receive better attention from Brazilian tax literature, especially from the Constitution of 1988. The Social Order, in this context, serves as a pillar for investigating the role of taxation in a context of Social Solidarity.

KEYWORDS

Tax Law. Solidarity. Tax Literature.

1 Contato: jeferson.teodorovicz@yahoo.com.br

1 PRINCÍPIOS DA TRIBUTAÇÃO, GERAÇÕES OU DIMENSÕES DE DIREITOS FUNDAMENTAIS E O DIREITO TRIBUTÁRIO

A consagração (gradual) dos Direitos Fundamentais apresenta conexão histórica intrínseca com o amadurecimento do Direito Tributário. O Poder Tributário, fundamentado na Soberania do Estado, apresenta limitações, muitas delas constitucionalmente estabelecidas. Essas limitações, também ligadas ao aperfeiçoamento dos direitos fundamentais, mostram a importância da fixação de limites e nortes para o exercício da atividade tributária. O poder de tributar nasce com a necessidade de limitação, e encontra importante referência histórica nas Cartas de Direitos Fundamentais, como a Magna Carta, de 1215. O Constitucionalismo Moderno, proveniente de movimentos revolucionários que consolidaram a Revolução Francesa e a Independência Norte-Americana, na virada do século XVIII para o século XIX, conseguiram, em suas próprias Constituições (e Declarações de Direitos) a proteção do indivíduo contra eventuais abusos do Poder Estatal. Essas limitações, naturalmente, também se referiam à atividade tributária. Assim, a consagração gradual de direitos fundamentais passa a refletir-se também sobre a relação tributária estabelecida entre o Fisco e o Contribuinte. Ainda que fundamentada no Poder Tributário do Estado, a relação tributária passa a ser considerada através de mecanismos que viabilizassem o equilíbrio (quando possível) da balança estabelecida entre Fisco e Contribuinte.

Esse esforço limitador, embora nem sempre bem delineado historicamente, como demonstram as ponderações de Antonio Berliri² e Ezio Vanoni³, tem sido norte central para o Direito Tributário contemporâneo, especialmente em um contexto de valorização da dignidade da pessoa humana e da humanização do Direito Tributário.

Historicamente, o Direito Tributário, cuja razão de existência fundamenta-se na necessidade de se garantir um aparato limitador verdadeiramente eficaz ao exercício do poder do soberano, envolve também em todo seu âmago a necessidade de se garantir aos polos da relação tributária o mínimo de segurança, estabilidade, confiança e continuidade dessas relações. A preocupação com as limitações e o reconhecimento de garantias no âmbito da relação tributária apresenta, inclusive, contribuições históricas no campo da Filosofia Política, especialmente nos séculos XVIII e XIX, como se observam em Montesquieu⁴, Rousseau⁵, John

2 BERLIRI, Antonio. **Principi di Diritto Tributario**. Volume 1. Milano: Dott.A.Giuffrè – Editore, 1952, p. 206 e ss.

3 VANONI, Ezio. **Natureza e Interpretação da Legislação Tributária**. Tradução de Rubens Gomes de Sousa. Rio de Janeiro: Edições Financeiras S.A, p. 16 e ss.

4 MONTESQUIEU, **Do Espírito das Leis**. Trad. Jean Meville. São Paulo: Martin Claret, p.221-234.

5 ROUSSEAU, Jean-Jacques. **Do Contrato Social**. Trad. Pietro Nasseti. 3º Edição. São Paulo: Martin Claret, p. 48.

Locke⁶, cada qual contribuindo para a delimitação dos limites jurídicos da relação estabelecida entre o governante e o contribuinte, sob o aspecto tributário.

Esse esforço teórico limitador à relação tributária (e aos abusos do Poder Estatal diante do contribuinte) também encontrou contribuições no campo da Economia Política, como se observa na clássica contribuição do escocês Adam Smith para o desenvolvimento dos princípios ou postulados da tributação.⁷⁻⁸

Para Adam Smith, a relação tributária (estabelecida por um Estado que busque o tratamento tributário mais justo ao seu contribuinte), deveria garantir a manutenção dos seguintes postulados ou princípios da tributação:

- Princípio da capacidade contributiva: “I. Os súditos de cada Estado devem contribuir o máximo possível para a manutenção do Governo, em proporção a suas respectivas capacidades, isto é, em proporção ao rendimento de que cada um desfruta, sob a proteção do Estado (...);

- princípio da certeza: II. O imposto que cada indivíduo é obrigado a pagar deve ser fixo e não arbitrário. A data do recolhimento, a forma de recolhimento, a soma a pagar, devem ser claras e evidentes para o contribuinte e para qualquer outra pessoa (...);

- princípio da comodidade na tributação: “III. Todo imposto deve ser recolhido no momento e da maneira que, com maior probabilidade, forem mais convenientes para o contribuinte (...);

- princípio da economicidade: “IV. Todo imposto deve ser planejado de tal modo, que retire e conserve fora do bolso das pessoas o mínimo possível, além da soma que ele carrega para os cofres do Estado (...).

A tradição dos postulados de Smith tiveram ecos em economistas posteriores, como se pode observar nas contribuições John Stuart Mill⁹, que chegou a aprofundar os estudos sobre os princípios da tributação de Adam Smith. Nota-se, portanto, que estudiosos do campo econômico (e, sobretudo, da Ciência das Finanças) tiveram reconhecido esforço em desenvolver os princípios que limitassem o exercício do Poder Tributário, em prol de maior proteção ao contribuinte.

6 LOCKE, John. **Segundo Tratado sobre o Governo**. Os Pensadores. Trad. Anuar Aiex e E. Jacy Ribeiro. São Paulo: Abril Cultural, 1978, p. 90.

7 SMITH, Adam. **A Riqueza das Nações. Investigação Sobre sua Natureza e suas Causas**. Livro Quarto. Volume II. Tradução de Luis João Baraúna. Os Economistas. São Paulo: Nova Cultural, p. 282-284.

8 FONROUGE, Giuliani. **Derecho Financiero**. Volumen I. 2º Ed. Buenos Aires: Depalma, 1970, p. 314-315; COSTA, Ramón Valdés. **Instituciones de Derecho Tributario**. Buenos Aires: Depalma, p. 125-126. VILLEGAS, Hector. **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario**. Tomo único. 5º Ed. Buenos Aires: Depalma, 1993, p.190 e ss. NEUMARK, Fritz. **Principios de La Imposición**. Obras Basicas de Hacienda Pública. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Hacienda, 1974, p.71-72. ZAVALA, Ernesto Flores. **Elementos de Finanzas Publicas Mexicanas**. Los Impuestos. Décima Edición. México: Porrúa, 1968, 138 e ss.

9 MILL, Stuart. **Principios de Economia Política. Com Algumas de suas Aplicações à Filosofia Social**. Volume II. Trad. Luiz João Baraúna. Os Economistas. São Paulo: Nova Cultural, 1996, p. 375 e ss.

Dentre esses estudiosos posteriores, notadamente no século XX, destacou-se o italiano Benvenuto Griziotti, líder da Escola de Pávia, que reforçou as contribuições de Broggia e Pietro Verri, acentuando as lições de Adam Smith, recordando também os postulados smithianos e sua importância para a tributação: a) o postulado da igualdade; b) o da certeza; c) o da comodidade no pagamento do imposto; d) a economia no pagamento do tributo.¹⁰

Mas, realmente, foi o financista alemão Fritz Neumark, que não somente reconheceu a importância de Smith, e seus postulados, mas também expandiu e organizou uma classificação interdisciplinar de princípios tributários, que convencionou denominá-los de princípios jurídico-tributários e técnicos tributários. Estes princípios viabilizariam a técnica jurídica e legislativa necessárias para a construção do sistema tributário coerente, justo, seguro e voltado ao desenvolvimento das relações tributárias.

Nesse contexto, os chamados “princípios jurídico-tributários e técnico-tributários, segundo Neumark, seriam os seguintes: a) congruência e da sistematização das medidas tributárias¹¹; b) transparência tributária¹²; c) o princípio da praticabilidade das medidas fiscais¹³; d) princípio da continuidade das normas jurídicas tributárias¹⁴; e) princípio do “barateamento” (economicidade) da tributação¹⁵; f) princípio da comodidade da tributação¹⁶.

Evidentemente, a construção de Neumark, assim como dos demais financistas e economistas que se dedicaram à reflexão acerca dos princípios e limites à atividade tributária, foi severamente influenciada pela teorização smithiana. Em outro aspecto, pode-se observar que as preocupações dos financistas e filósofos políticos no âmbito da tributação foram gradativamente absorvidas na relação tributária estabelecida pelo Estado de Direito.

Afinal, com o Estado de Direito, limita-se o Poder de Tributar, a partir de uma estrutura jurídica pré-estabelecida. Não por acaso, as experiências constitucionais passam a prever expressamente as chamadas “limitações ao poder de tributar”, especialmente aquelas historicamente consagradas em Cartas Constitucionais e Declarações de Direitos, a exemplo da Magna Carta, de 1215, que trouxe em seu âmago o desenho histórico do princípio da legalidade tributária (ainda que em uma compreensão distinta da legalidade contemporânea), e a Declaração Universal dos Direitos do Homem na França, proveniente da Revolução Francesa, e, consequentemente, a Constituição Francesa de 1791, assim como a Constituição Norte-A-

10 GRIZIOTTI, Benvenuto. **Princípios de Política, Derecho y Ciência de La Hacienda**. Trad. Enrique R. Mata. Segunda Edición. Madrid: Instituto Editorial Réus, 1958, p. 132-139.

11 NEUMARK, Fritz. Op.cit., p. 399.

12 Idem, p. 408-409.

13 Ibidem, p. 424.

14 Ibidem, p.432.

15 Ibidem, p.440.

16 NEUMARK, Fritz. Op.cit.,p. 448.

mericana que resultou da Independência Norte-americana. Todas elas trataram de limites a serem observados no exercício do Poder Tributário pelo governo, ainda que de maneira incipiente, e nem sempre tão expressa, por vezes.

No exemplo brasileiro, as Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, expressão originalmente cunhada pelo então Deputado Constituinte Aliomar Baleeiro na Constituição de 1946, encontram-se ainda hoje previstas na Constituição de 1988 (artigos 145 e seguintes). A segurança jurídica, legalidade tributária, e a igualdade tributária (que se manifesta também através da capacidade contributiva) sempre apareceram de forma mais ou menos expressa na história das constituições brasileiras e, evidentemente, poderiam ser compreendidas como especializações tributárias de Princípios Gerais do Direito.

Embora seja evidente, hodiernamente a ligação entre os Direitos Fundamentais e a Tributação, estudos ligados aos reflexos das “Gerações ou Dimensões de Direitos Fundamentais” na experiência doutrinária brasileira encontraram poucos reflexos, especialmente porque a literatura tributária encontrava-se, especialmente nas primeiras décadas de sua formação, maior atenção aos Direitos de Primeira Dimensão ou Geração, especialmente aqueles vinculados constitucionalmente.

A pesquisa dos reflexos dos Direitos Fundamentais no campo da tributação (e suas dimensões mais atuais), também guardava forte conexão temática com o Neoconstitucionalismo e com o Pós-Positivismo, motivo pelo qual houve certa (e compreensível) resistência teórica inicial à realização de abordagens dessa natureza (não raramente compreendidas como jusnaturalistas), especialmente em ambiente teórico caracterizado pelo positivismo e pelo formalismo jurídico no Direito Público (e, conseqüentemente, no Direito Tributário)¹⁷.

Tal fator histórico não impediu que, por outro lado, sob as premissas positivistas e formalistas do período, os direitos fundamentais (positivados) também tenham sido objeto de defesa por muitos estudiosos da época (ainda que sob aquelas peculiaridades)^{18,19}.

Mas tal fator não afasta o reconhecimento de que somente quando a Constituição de 1988, resultante do processo de redemocratização que a antecedeu, entrou em vigor (e com ela as tendências estrangeiras dos constitucionalismos democráticos Pós-Guerra e do próprio Pós-Positivismo) é que os direitos fundamentais, agora previstos no início

17 CAMPILONGO, Celso Fernandes. **KELSEN, o positivismo e o ensino do Direito nos anos 70**. In: Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas. Do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico. SANTI, Eurico Diniz de (Coord.). São Paulo: Saraiva-FGV, 2008, p.329-344.

18 ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. 2º Edição. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1968, p. 01 e seguintes.

19 SUNDFELD, Carlos Ari. **Os Publicistas da Geração de 60, a Turma de Perdizes e o Direito Tributário**. In: Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas. Do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico. SANTI, Eurico Diniz de (Coord.). São Paulo: Saraiva-FGV, 2008, p.312-321.

da Constituição, passam a receber efetiva atenção, sobretudo através das peculiares (e diferenciadas) lentes atentas à influência das “Gerações ou Dimensões de Direitos Fundamentais”. Não por acaso é a previsão (até então inédita) da dignidade da pessoa humana como fundamento constitucional previsto no artigo 1^a da Constituição.

Esse simbolismo marca também o contexto contemporâneo do Estado Fiscal²⁰ Brasileiro, resultante do ambiente constitucional democrático oriundo da Constituição de 1988, e o reconhecimento histórico de direitos individuais e coletivos no ambiente tributário passa a aparecer com maior sensibilidade na literatura tributária nacional.

Fernando Sainz de Bujanda falava em “Humanização do Direito Financeiro”, para tratar da conexão expressa entre a atividade financeira estatal e a consagração dos direitos humanos, especialmente no âmbito das Constituições Democráticas Pós-Guerra. Parece que o mesmo raciocínio poderia ser atribuído ao contexto constitucional brasileiro, a partir da Constituição de 1988²¹.

Contemporaneamente, têm sido elevados inclusive “novos direitos fundamentais”, enquanto reflexos diretos desses diferenciados contextos históricos²², que passam a ser considerados pela literatura constitucional (e, por reverberação, pela própria tributária pátria - naturalmente, aqueles positivados).

Tal elevação gradual não pode ser surpresa, já que os direitos fundamentais reforçam-se como freios, escudos protetores ao indivíduo (e à própria coletividade) frente aos indiscutíveis aspectos negativos das configurações estatais, econômicas e sociais contemporâneas²³.

Ligam-se às Gerações ou Dimensões de Direitos que, conforme ensina Bobbio, consubstanciam-se como produtos do amadurecimento histórico de uma sociedade. Verificando o nível de atendimento a esses direitos, é possível observar o nível do progresso alcançado.²⁴ Com a ideia de desenvolvimento ligado ao tema, os Direitos Fundamentais ganham sempre renovada – e contínua - atenção.²⁵

As Gerações ou Dimensões de Direitos Fundamentais, isto é, os de Primeira (direitos individuais) e de Segunda Geração ou Dimensão (direitos econômicos e

20 Sobre o assunto: TORRES, Ricardo Lobo. **A ideia de liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991, p.01-09. TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 19 Ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013, p. 07-10.

21 BUJANDA, Fernando Sainz de. **Hacienda y Derecho**. I. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1967, p. 462-463.

22 ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, s/d, p. 50 e ss.

23 HESSE, Konrad. **O significado dos Direitos Fundamentais**. In: HESSE, Konrad. Temas Fundamentais do Direito Constitucional. Textos selecionados e traduzidos por Carlos de Santos Almeida, Gilmar Ferreira Mendes e Inocência Mártires Coelho. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 26 e ss.

24 BOBBIO, Norberto. **A Era dos Direitos**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004, p.35. LAFER, Celso. Apresentação. In: BOBBIO, Norberto. **A Era dos Direitos**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004, p.10.

25 ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Op.cit., p. 65 e seguintes.

sociais), expressamente consagrados na Constituição Brasileira (artigos 6^a a 8^a, 193, 215 e 216, exemplificativamente), embora construídos gradualmente no século XX, favorecem a configuração desse quadro contemporâneo diferenciado.²⁶

Por outro lado, esse mesmo ambiente ganha o reforço dos Direitos de “Terceira Geração ou Dimensão” que, consagrados no constitucionalismo democrático brasileiro, retratam os direitos difusos, coletivos e homogêneos. São os chamados Direitos de Fraternidade ou Solidariedade (seja no âmbito das relações internas ou internacionais), inseridos nos movimentos constitucionais a partir da década de sessenta do século XX²⁷, em um ambiente Pós-Guerra, e permeando expressamente os dispositivos da Constituição de 1988²⁸.

A consagração dessa nova realidade traz ao bojo do constitucionalismo inerente carga axiológica. A relação entre Democracia e Direitos Fundamentais se aprofunda, tornando-se marca registrada desse novo contexto o princípio da dignidade da pessoa humana, que, afinal, aproxima expressamente a ética e o direito²⁹.

As Gerações ou Dimensões de Direitos reforçadas pelo constitucionalismo democrático Pós-Guerra elevam o reencontro ao pensamento kantiano, voltando-se à moralidade, à dignidade, ao direito cosmopolita e à paz perpétua de Kant³⁰, conforme também parece ser o entendimento de Flávia Piovesan.³¹

Esse raciocínio, naturalmente, pode ser especializado ao campo da tributação, caminhando para a humanização do Direito Tributário³².

Nesse panorama, na década de noventa do século XX, na realidade tributária brasileira, consagra-se a contribuição de Ricardo Lobo Torres, já naquele período dedicando-se à elevação dos Direitos Humanos na Tributação, e fornecendo importantes bases para a defesa dos valores no Direito Tributário, incluindo-os aos Direitos Fundamentais³³ e vinculando-os perenemente à ideia de liberdade fiscal³⁴. Para Ricardo Lobo Torres, o tributo é visto como “preço da liberdade”.³⁵⁻³⁶

26 BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 19^a Edição, São Paulo: Editora Malheiros, 2006, p. 500-517.

27 FILHO, Manoel Gonçalves Ferreira. **Direitos Humanos Fundamentais**. 11 Ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 06.

28 Sobre o assunto também: BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. Op.cit., p. 563.

29 PIOVESAN, Flávia. **Direitos Humanos e Direito Constitucional Internacional**. 7^a Ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p.26-27.

30 KANT, Immanuel. **À Paz Perpétua**. Série Filosofia Política. São Paulo: L & PM editores, 1989, p. 33.

31 Idem, p.29.

32 BUJANDA, Fernando Sainz de. **Hacienda y Derecho**. I. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1967, p. 462-463. Sobre o assunto, também: BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. Op.cit., p. 571.

33 TORRES, Ricardo Lobo. **Os Direitos Humanos e a Tributação**. Renovar: Rio de Janeiro, 1995, p. 17 e seguintes.

34 Idem, p. 1-3.

35 TORRES, Ricardo Lobo. **A ideia de liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal**. Op.cit., p. 138 e seguintes.

36 TORRES, Ricardo Lobo. **Os Direitos Humanos e a Tributação**. Op.cit., p. 411 e seguintes

É desse contexto histórico também as ponderações de Alberto Nogueira, também na década de noventa, quando vê a necessidade da reconstrução do Direito Tributário a partir dos Direitos Humanos, apontando alguns caminhos para essa reconstrução³⁷. Para o autor, os Direitos de 3ª Geração ou Dimensão (ou de 4ª Geração ou Dimensão, dependendo da opinião doutrinária), vinculam-se com maior clareza aos direitos ecológicos, ou ao meio ambiente sustentável³⁸.

Contemporaneamente, tem sido crescente a menção doutrinária sobre novas “Gerações”, “Dimensões” ou “Fases” dos Direitos Fundamentais, especialmente no que tange ao meio ambiente, à globalização, à internet, à tecnologia e o acesso à informação.

São os Direitos Fundamentais de Quarta Geração ou Dimensão³⁹, abrindo-se, mais uma vez, a oportunidade de renovados estudos progressivos ao Direito Tributário, e que buscam responder a questões trazidas pelo contexto histórico contemporâneo.

Mas não se incorra no erro de considerar que esses novos diálogos promovidos ao Direito Tributário tornariam supérfluos os estudos oriundos das relações entre o Direito Tributário e as Gerações ou Dimensões anteriores.

Na realidade, esses só poderiam ser viabilizados com efetividade em uma sociedade aberta (que dela depende), onde os Direitos de Primeira, Segunda e Terceira Geração ou Dimensão reforçam-se, e os Direitos de Quarta Geração ou Dimensão são a chave (mais precisamente suas respectivas concretizações) para o futuro da Sociedade Política^{40,41}. Entre os Direitos Fundamentais de Primeira Geração ou Dimensão⁴², a igualdade ou isonomia tributária ganha considerável atenção na literatura contemporânea⁴³.

Não causa espanto que o Direito Tributário contemporâneo mantenha maiores ligações a outros ramos do Direito construídos solidamente através da consagração desses direitos fundamentais, como o Direito Econômico, o Direito Ambiental, o Direito da Seguridade Social, entre outros igualmente relevantes.

37 NOGUEIRA, Alberto. **A (Re)construção dos direitos humanos da Tributação**. Rio de Janeiro: Renovar, 1997, p. 405-425.

38 NOGUEIRA, Alberto. **A (Re)construção dos direitos humanos da Tributação**. Op.cit., p. 173 e seguintes.

39 BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. Op.cit., p. 570-572.

40 BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. Op.cit., p. 570-572.

41 BOBBIO, Norberto. **A Era dos Direitos**. Op.cit., p. 29.

42 FOLLMAN, Melissa (Coord.). **Tributação e Direitos Fundamentais**. Propostas de Efetividade. Curitiba: Juruá, 2006, p. 16 e seguintes.

43 MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Teoria da Imposição Tributária**. São Paulo: Saraiva, 1983, p. 27-48. DERZI, Misabel. **O princípio da igualdade e o direito tributário**. In: Revista da Faculdade de Direito Milton Campos, volume 1, número 1, 1994, p. 185 e seguintes. MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 16 e seguintes. ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 2ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 12 e seguintes. ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 67 e seguintes; p. 119 e seguintes.

2 RECENTES CAMINHOS TEÓRICOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

O renovado ambiente democrático constitucional social (sobretudo a partir da década de noventa do século XX) e a influência de diferentes fatores (internos e externos) à tributação favorecem maior atenção a “novos” temas de estudo ao Direito Tributário, sobretudo sob a perspectiva social e estatal, que, no âmbito tributário, hodiernamente, caracteriza-se pela formação do Estado Fiscal da sociedade pós-industrial globalizada, que segue influenciada pelo ambiente social e epistemológico contemporâneo⁴⁴.

Essa diferente conjuntura, sob a perspectiva social, ganha outras expressões que exploram as grandes transformações contemporâneas vivenciadas na sociedade, que corporifica a “sociedade de consumo” ou a “sociedade de informação” (que seriam um novo tipo de sistema social, diferente dos sistemas sociais historicamente anteriores)⁴⁵.

No campo da epistemologia e da sociologia, essas transformações levariam ao encerramento da modernidade e a inauguração da “pós-modernidade” ou “pós-modernismo” ou ainda “sociedade pós-moderna”. Nesse contexto, as discussões mais incessantes pautam-se no campo da epistemologia e da filosofia, conforme acertadamente expõe Anthony Giddens⁴⁶, que se esforçam a compreender a contemporânea e complexa conjuntura social.

Note-se, portanto, que não é tarefa fácil compreender o caráter do Estado e da Sociedade contemporânea, uma vez que diferentes pontos de vista sobrepostos ao fenômeno estatal e social contemporâneos são capazes de aduzir distintas características, que se sobressaem dependendo da perspectiva adotada.

Reconhece-se, portanto, o surgimento gradual de diferenciado contexto estatal-fiscal (seja pela atual configuração de um Estado Democrático Social Fiscal)⁴⁷, social (seja pelo reconhecimento de uma sociedade globalizada pautada no consumismo desenfreado, e tendente, institucionalmente, à transição de uma sociedade de manufatura baseada em bens materiais para uma sociedade mais centrada na informação)^{48,49} e epistemológico contemporâneo, e que esse contexto (ou contextos) influencia o Direito Tributário Brasileiro Contemporâneo, de forma inequívoca.

44 SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 3ª Ed. São Paulo: Saraiva, p. 25-26. TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. Op.cit., p. 09-10.

45 GIDDENS, Anthony. **As Consequências da Modernidade**. Tradução de Raul Fiker. São Paulo: Editora UNESP, 1991, p. 08-09.

46 GIDDENS, Anthony. **As Consequências da Modernidade**. Op.cit., p. 08-09.

47 TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 19 Ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013, p. 09-10.

48 BECK, Ulrich. **Sociedade de Risco: Rumo a uma outra modernidade**. São Paulo: Editora 34, 2011, p. 23 e ss.

49 TORRES, Ricardo Lobo. **Legalidade Tributária e Riscos Sociais**. In: Revista de Direito Proc. Geral. (n.53). Rio de Janeiro, 2000, p. 178-185.

A globalização, assim, também mantém importante papel no desenvolvimento do direito tributário⁵⁰.

Noutro sentido, a perspectiva pós-moderna refere-se, segundo Anthony Giddens, a um deslocamento das tentativas de fundamentar a epistemologia, e da fé no progresso planejado da humanidade, caracterizando-se pela visão pluralista tendente ao reconhecimento de reivindicações heterogêneas do conhecimento, onde a ciência não teria lugar privilegiado⁵¹.

Da mesma forma, tendências epistemológicas próprias da Modernidade passam a ser ponderadas, ou mesmo afastadas. Essa característica pode ser observada na epistemologia da complexidade, defendida, entre outros autores, por Edgar Morin⁵², e que passa recentemente a ter maior adesão da doutrina tributária brasileira, sempre como uma tentativa de atender e enfrentar evidentes insuficiências identificadas no Paradigma da Modernidade (cientificista e reducionista do objeto de conhecimento, e tradicionalmente refratário ao diálogo entre conhecimentos obtidos de diferentes áreas do saber), e que influenciou severamente a construção da literatura tributária brasileira.

Portanto, o direito tributário brasileiro (e a própria literatura tributária brasileira) contemporâneo aparece permeado por essas distintas influências, seja oriunda dos reflexos do atual perfil de Estado Fiscal Social Democrático, próprio do Estado Subsidiário⁵³, seja pela complexa estrutura social contemporânea (sociedade de riscos), seja pelos efeitos da globalização, do constitucionalismo democrático tardio, e, naturalmente, pela defesa de “novos direitos fundamentais”.

A literatura tributária brasileira, evidentemente, passa a absorver tais elementos, que são fortalecidos pelas tendências epistemológicas contemporâneas, especialmente centradas na elevação do pós-positivismo, ou mesmo um positivismo ponderado, seja pela elevação de novas tendências epistemológicas, que, em alguns casos, geram a elevação da chamada epistemologia da complexidade⁵⁴.

Nesse ambiente, o Direito Tributário aproxima-se de outros campos do conhecimento (jurídicos ou não), e a promoção da interdisciplinaridade aparece como veículo fundamental a esse diferenciado ambiente. Em outro contexto, pode-se observar que a promoção das gerações ou dimensões de direitos fundamentais (e suas positivações) favorece ao diálogo entre o Direito Tributário e outros campos do conhecimento jurídico.

50 NOGUEIRA, Alberto. **Globalização, Regionalizações e Tributação**. A Nova Matriz Mundial. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 06.

51 GIDDENS, Anthony. **As Consequências da Modernidade**. Op.cit., p. 08-09.

52 MORIN, Edgar. **Ciência com Consciência**. São Paulo: Bertrand Brasil, 2010, p. 16.

53 ZILVETI, Fernando Aurelio. **Obrigação Tributária – Fato Gerador e Tipo**. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 118 e ss. Sobre o assunto também: SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 3 Ed. Op.cit., p. 30-32.

54 FOLLONI, André. **Ciência do Direito Tributário no Brasil: críticas e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 01 e ss.

É nesse contexto que estudos tributários brasileiros contemporâneos têm se esforçado para elevar o diálogo entre o Direito Tributário Brasileiro e os princípios da Ordem Econômica (artigo 170 da CF), ou mesmo pela defesa do meio ambiente (artigo 225 da Constituição), e da própria solidariedade e justiça social (artigos 193 e seguintes), escapando, *a priori*, do fechamento hermético do Direito Tributário perante outros ramos do Direito.

3 DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E A ORDEM SOCIAL (SOLIDARIEDADE)

Nesse ambiente contemporâneo, mais aberto ao diálogo interdisciplinar (mesmo na perspectiva jurídica) torna-se mais favorável o diálogo entre o Direito Tributário e outros campos do conhecimento jurídico. Da mesma forma, eleva-se a atenção aos Direitos Fundamentais. É por esse motivo que a literatura tributária nacional, especialmente a partir da década de noventa do século XX, mas especialmente a partir do início do século XXI, tenha alcançado maior sensibilidade com questões de destacada repercussão social (e inerentemente vinculados a direitos sociais), como é o caso da Solidariedade, tema repercutido com cada vez maior intensidade no Direito Tributário Brasileiro.

A maior atenção dedicada ao tema pode ser observada com clareza em estudo de relevo organizado por Marciano Seabra de Godoi e Marco Aurélio Greco⁵⁵, contando com contribuições de Humberto Ávila⁵⁶, Ricardo Lobo Torres⁵⁷, Tércio Sampaio Ferraz Júnior⁵⁸, entre outros estudiosos, brasileiros e estrangeiros⁵⁹.

A apresentação dos organizadores desta Obra Coletiva permeia-se por finalidade clara àqueles estudiosos: superar ou avançar sobre outros temas que não haviam sido bem delimitados pela literatura na época, especialmente nos últimos quarenta anos, onde a tendência doutrinária, jurisprudencial e legislativa voltou-se às técnicas e às formas de instituição e de cobrança de tributos. Contudo, os organizadores criticam a falta de discussões a respeito dos fundamentos da tributação, dos valores que a justificam, do papel a ser exercido por ela na sociedade contemporânea, assim como das finalidades desta.

Por esse motivo, e claramente dedicados à elaboração de estudos que considerem o tributo focado na própria "(...) sociedade em si mesma, e não no Estado como

55 GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.) **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, s/p.

56 ÁVILA, Humberto. **Limites à Tributação com Base na Solidariedade Social**. In: Solidariedade Social e Tributação. Op.cit., p.68-88.

57 TORRES, Ricardo Lobo. **Existe um Princípio Estrutural da Solidariedade?** In: Solidariedade Social e Tributação. Op.cit., p. 198-208.

58 JUNIOR, Tércio Sampaio Ferraz. **Notas sobre Contribuições Sociais e Solidariedade no Contexto do Estado Democrático de Direito**. In: Solidariedade Social e Tributação. Op.cit., p. 208-221.

59 GRECO, Marco Aurélio. **Solidariedade Social e Tributação**. In: Solidariedade Social e Tributação. Op.cit., p. 168-197; GODOI, Marciano Seabra de. **Solidariedade Social e Tributação**. In: Solidariedade Social e Tributação. Op.cit., p. 141-167.

aparato burocrático (...)", levam a um novo perfil de estudos tributários, a exemplo, segundo relatam, do regime tributário das cooperativas e do papel das contribuições.

Em ambos os temas supracitados, o papel da solidariedade social seria ponto de partida para novos estudos tributários, já que "(...) estudar as relações entre tributação e solidariedade social é investigar o "modo de ser" da tributação contemporânea, inquirindo igualmente a sua justificação (o seu "por quê") e a sua finalidade (o seu "para quê") (...)", o que se harmoniza e com o Estado Democrático de Direito⁶⁰, já que como a própria Constituição brasileira de 1988 estabelece, em seu artigo 3^a, I, um dos objetivos fundamentais da República Democrática é "(...) constituir uma sociedade livre, justa e solidária (...)", reforçando-se, seja pelos artigos 6^o e 7^o da mesma Carta (Direitos Sociais), seja pelos princípios da Ordem Social previstos no Título VIII. Esta última, na visão de Tércio Sampaio Ferraz Júnior, tem por finalidade alcançar a justiça social⁶¹.

A solidariedade liga-se à ideia de justiça social, intrinsecamente vinculada também à ideia de fraternidade⁶². Logo, na tributação, não há como negar a importância da solidariedade social⁶³. Essa atenção à solidariedade na tributação é reflexo inequívoco das Gerações ou Dimensões de Direitos, agora refletidas com maior atenção e reconhecimento na literatura tributária pátria.

Alguns estudiosos, dentre os quais Ricardo Lobo Torres, observa a Solidariedade sob duas perspectivas: enquanto valor básico do Direito; enquanto princípio jurídico constitucional. Nesta última perspectiva, vincula-se aos princípios orientados à justiça tributária, como a capacidade contributiva e o custo/benefício (que justifica a cobrança de contribuições sociais e econômicas)⁶⁴⁻⁶⁵.

Mas a atenção literária sobre a problemática deve se concentrar também em evitar, identificar e combater distorções na utilização da solidariedade, como é o caso do chamado "princípio estrutural da solidariedade", que fundamentou a criação dos chamados "tributos exóticos", com o objetivo de camuflar novas incidências e de aliviar a União da obrigação de repasse aos Estados e Municípios de parcelas da arrecadação, dentre os quais se mencionam as contribuições sociais sobre o faturamento, (Cofins), sobre o lucro líquido (CSL), sobre a movimentação financeira (CPMF), e sobre as aposentadorias dos servidores públicos.

60 GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. **Apresentação**. In: Solidariedade Social e Tributação. Op.cit., p. 05-07.

61 JUNIOR, Tércio Sampaio Ferraz. **Notas sobre Contribuições Sociais e Solidariedade no Contexto do Estado Democrático de Direito**. Op.cit., p. 208-221.

62 GODOI, Marciano Seabra de. **Solidariedade Social e Tributação**. Op.cit., p. 141-167.

63 GRECO, Marco Aurélio. **Solidariedade Social e Tributação**. Op.cit., p. 168-197;

64 TORRES, Ricardo Lobo. **Existe um Princípio Estrutural da Solidariedade?** In: Solidariedade Social e Tributação. Op.cit., p. 198-208.

65 YAMASHITA, Douglas. **Princípio da Solidariedade em Direito Tributário**. In: Solidariedade Social e Tributação. Op.cit., p. 53-67.

Esse princípio chegou a ser defendido inclusive pelo STF⁶⁶, ampliando a compreensão do art.195 da Constituição, e “consolidando” fundamento para as “contribuições exóticas”, bem como para a contribuição previdenciária dos inativos (Lei 9.783/99), “(...) fazendo-as incidir genericamente sobre pessoas dotadas de capacidade contributiva e desatando os laços da solidariedade e da responsabilidade dentro do grupo de beneficiários”⁶⁷.

Por isso é oportuno também considerar o alerta de Humberto Ávila, para quem o Estado não poderia justificar a tributação com base direta e exclusiva no Princípio da Solidariedade Social, já que o poder de tributar estabelecido constitucionalmente foi delimitado por regras de competência “(...) que já pré-excluem a escolha de outros meios de tributar diversos daquele já previsto (...)”, aduzindo que, a partir da teoria jurídica da argumentação, o argumento baseado na solidariedade social teria importância restrita, “(...) não sendo possível aceitar o argumento pautado na solidariedade social para repercutir sobre esse núcleo competencial, alterando-o”⁶⁸.

De fato, é uma importante reflexão que se coaduna também com a exigência da segurança jurídica na consideração da solidariedade, não sendo possível, por exemplo, alegar falta de receita para o financiamento da seguridade social para justificar a tributação⁶⁹. Aliás, essa interpretação não se afasta da consideração de Marco Aurélio Greco, para quem o grande desafio dos estudiosos do Direito Tributário é justamente “(...) encontrar o ponto de equilíbrio entre os valores constitucionalmente consagrados”⁷⁰⁻⁷¹.

Assim, os estudos contemporâneos ligando o Direito Tributário e a Ordem Social (e com ela os Direitos Sociais Fundamentais) devem promover o equilíbrio entre princípios e postulados fundamentais entre os dois substratos jurídicos, de modo a não desequilibrar ou alterar substancialmente os efeitos jurídicos das Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar frente à premente necessidade de maior observância dos valores sociais inerentemente ligados à sociedade (e consagrados na Constituição), como é o caso da Solidariedade Social.

66 RE 150.764-1, Acórdão do Plano, Relator: Ministro Marco Aurélio, RTJ 147:1.062, 16.12.1992; ADI 3.105/DF ADI 3.128/DF, Plenário, Rel. Orig. Ministra Ellen Gracie, Rel. p./acórdão Min. Joaquim Barbosa, 18.08.2004, Informativo n.357, 25.08.2004.

67 TORRES, Ricardo Lobo. **Existe um Princípio Estrutural da Solidariedade?** . In: Solidariedade Social e Tributação. Op.cit., p. 198-208.

68 ÁVILA, Humberto. **Limites à Tributação com Base na Solidariedade Social.** In: Solidariedade Social e Tributação. Op.cit., p.68-88.

69 ÁVILA, Humberto. **Limites à Tributação com Base na Solidariedade Social.** In: Solidariedade Social e Tributação. Op.cit., p.68-88.

70 GRECO, Marco Aurélio. **Solidariedade Social e Tributação.** In: Solidariedade Social e Tributação. Op.cit., p. 168-197.

71 ZILVETI, Fernando Aurelio. **A Evolução da Teoria da Incidência – Análise Histórica das Estruturas Socioeconômicas na Formação do Sistema Tributário.** Op.cit., s/np (cap. V, item 7).

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ainda que o diálogo entre o Direito Tributário Brasileiro e outros campos do conhecimento (jurídicos ou não) seja ainda experiência relativamente incipiente no contexto literário brasileiro, não se pode deixar de considerar que o reconhecimento progressivo das chamadas “Gerações ou Dimensões de Direitos Fundamentais”, consagradas constitucionalmente, favoreçam maior atenção dos estudiosos do direito tributário brasileiro aos chamados Direitos de Primeira, Segunda, Terceira e Quarta Geração ou Dimensão.

Abrindo-se ao Pós-Positivismo, que retrata um positivismo ponderado por valores que aproximam o direito e a ética nas relações tributárias, pode-se considerar como de grande importância a elevação de reflexões aos chamados “Direitos Sociais Fundamentais”, que agregam ao Direito Tributário maior atenção aos direitos fundamentais que refletem importantes necessidades sociais fundamentais identificadas na realidade tributária brasileira.

Trata-se da “humanização do direito tributário”, conforme já antecipou Fernando Sainz de Bujanda. E, nessa permeabilidade do Direito Tributário Brasileiro aos Direitos Sociais Fundamentais, como é o caso da própria Solidariedade, é que a literatura tributária pátria encontra a porta de entrada para maior amadurecimento teórico, não se limitando apenas à construção de um saber tributário juridicamente (e formalmente) perfeito, mas um saber tributário relevante socialmente, pois atento às questões sociais fundamentais inerentes à questão.

Esse desafio, que deve também ponderar equilibradamente os postulados fundamentais do Direito Tributário e da Ordem Social, não deve intimidar aqueles estudiosos que busquem a aproximação teórica desses pilares para o fortalecimento da sociedade democrática (e solidária) contemporânea.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, s/d.

ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. 2^o Edição. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1968.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 2^a Ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

ÁVILA, Humberto. **Limites à Tributação com Base na Solidariedade Social**. In: Solidariedade Social e Tributação. GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord). São Paulo: Dialética, 2005.

BECK, Ulrich. **Sociedade de Risco: Rumo a uma outra modernidade**. São Paulo: Editora 34, s/d.

BERLIRI, Antonio. **Principi di Diritto Tributario**. Volume 1. Milano: Dott. A. Giuffrè – Editore, 1952.

BOBBIO, Norberto. **A Era dos Direitos**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 19ª Edição, São Paulo: Editora Malheiros, 2006.

BUJANDA, Fernando Sainz de. **Hacienda y Derecho**. I. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1967.

CAMPILONGO, Celso Fernandes. **KELSEN, o positivismo e o ensino do Direito nos anos 70**. In: Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas. Do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico. SANTI, Eurico Diniz de (Coord.). São Paulo: Saraiva-FGV, 2008.

COSTA, Ramón Valdés. **Instituciones de Derecho Tributario**. Buenos Aires: Depalma, s/d.

DERZI, Misabel. **O princípio da igualdade e o direito tributário**. In: Revista da Faculdade de Direito Milton Campos, volume 1, número 1, 1994.

FILHO, Manoel Gonçalves Ferreira. **Direitos Humanos Fundamentais**. 11 Ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

FOLLMAN, Melissa (Coord.). **Tributação e Direitos Fundamentais**. Propostas de Efetividade. Curitiba: Juruá, 2006.

FOLLONI, André. **Ciência do Direito Tributário no Brasil: críticas e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges**. São Paulo: Saraiva, 2013.

FONROUGE, Giuliani. **Derecho Financiero**. Volumen I. 2º Ed. Buenos Aires: Depalma, 1970.

GIDDENS, Anthony. **As Consequências da Modernidade**. Tradução de Raul Fiker. São Paulo: Editora UNESP, 1991.

GODOI, Marciano Seabra de. **Solidariedade Social e Tributação**. In: **Solidariedade Social e Tributação**. GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord). São Paulo: Dialética, 2005.

GRECO, Marco Aurélio. **Solidariedade Social e Tributação**. In: **Solidariedade Social e Tributação**. GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord). São Paulo: Dialética, 2005.

GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. **Apresentação**. In: **Solidariedade Social e Tributação**. GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord). São Paulo: Dialética, 2005.

GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.) **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

GRIZIOTTI, Benvenuto. **Princípios de Política, Derecho y Ciência de La Hacienda**. Trad. Enrique R. Mata. Segunda Edición. Madrid: Instituto Editorial Réus, 1958.

HESSE, Konrad. **O significado dos Direitos Fundamentais**. In: HESSE, Konrad. **Temas Fundamentais do Direito Constitucional**. Textos selecionados e traduzidos por Carlos de Santos Almeida, Gilmar Ferreira Mendes e Inocêncio Mártires Coelho. São Paulo: Saraiva, 2009.

JUNIOR, Tércio Sampaio Ferraz. **Notas sobre Contribuições Sociais e Solidariedade no Contexto do Estado Democrático de Direito**. In: **Solidariedade Social e Tributação**. GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord). São Paulo: Dialética, 2005.

KANT, Immanuel. **À Paz Perpétua**. Série Filosofia Política. São Paulo: L & PM editores, 1989.

LAFER, Celso. **Apresentação**. In: BOBBIO, Norberto. **A Era dos Direitos**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

LOCKE, John. **Segundo Tratado sobre o Governo**. Os Pensadores. Trad. Anoar Aiex e E. Jacy Ribeiro. São Paulo: Abril Cultural, 1978.

MILL, Stuart. **Princípios de Economia Política. Com Algumas de suas Aplicações à Filosofia Social**. Volume II. Trad. Luiz João Baraúna. Os Economistas. São Paulo: Nova Cultural, 1996.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Teoria da Imposição Tributária**. São Paulo: Saraiva, 1983.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. São Paulo: Malheiros, 2001.

MONTESQUIEU, **Do Espírito das Leis**. Trad. Jean Meville. São Paulo: Martin Claret, s/d.

MORIN, Edgar. **Ciência com Consciência**. São Paulo: Bertrand Brasil, 2010.

NEUMARK, Fritz. **Princípios de La Imposición**. Obras Basicas de Hacienda Pública. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Hacienda, 1974.

NOGUEIRA, Alberto. **A (Re)construção dos direitos humanos da Tributação**. Rio de Janeiro: Renovar, 1997.

NOGUEIRA, Alberto. **Globalização, Regionalizações e Tributação**. A Nova Matriz Mundial. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

PIOVESAN, Flávia. **Direitos Humanos e Direito Constitucional Internacional**. 7ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

ROUSSEAU, Jean-Jacques. **Do Contrato Social**. Trad. Pietro Nassetti. 3º Edição. São Paulo: Martin Claret, s/d.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 3ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SMITH, Adam. **A Riqueza das Nações. Investigação Sobre sua Natureza e suas Causas**. Livro Quarto. Volume II. Tradução de Luis João Baraúna. Os Economistas. São Paulo: Nova Cultural, s/d.

SUNDFELD, Carlos Ari. Os **Publicistas da Geração de 60, a Turma de Perdizes e o Direito Tributário**. In: Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas. Do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico. SANTI, Eurico Diniz de (Coord.). São Paulo: Saraiva-FGV, 2008.

TORRES, Ricardo Lobo. **A ideia de liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 19 Ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013.

TORRES, Ricardo Lobo. **Legalidade Tributária e Riscos Sociais**. . In: Revista de Direito Proc. Geral. (n.53). Rio de Janeiro, 2000.

TORRES, Ricardo Lobo. **Os Direitos Humanos e a Tributação**. Renovar: Rio de Janeiro, 1995.

TORRES, Ricardo Lobo. **Existe um Princípio Estrutural da Solidariedade?** In: **Solidariedade Social e Tributação**. GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord). São Paulo: Dialética, 2005.

VANONI, Ezio. **Natureza e Interpretação da Legislação Tributária**. Tradução de Rubens Gomes de Sousa. Rio de Janeiro: Edições Financeiras S.A, 1952.

VILLEGAS, Hector. **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario**. Tomo único. 5º Ed. Buenos Aires: Depalma, 1993.

YAMASHITA, Douglas. **Princípio da Solidariedade em Direito Tributário**. In: **Solidariedade Social e Tributação**. GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord). São Paulo: Dialética, 2005.

ZAVALA, Ernesto Flores. **Elementos de Finanzas Publicas Mexicanas. Los Impuestos**. Décima Edición. México: Porrúa, 1968.

ZILVETI, Fernando Aurelio. **A Evolução da Teoria da Incidência – Análise Histórica das Estruturas Socioeconômicas na Formação do Sistema Tributário.** Tese de Livre Docência. São Paulo: USP, 2010.

ZILVETI, Fernando Aurelio. **Obrigação Tributária. Fato Gerador e Tipo.** São Paulo: Quartier Latin, 2009.

ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva.** São Paulo: Quartier Latin, 2004.

ZILVETI, Fernando Aurélio. **A Evolução Histórica da Teoria da Tributação. Análise das estruturas socioeconômicas na formação do Sistema Tributário.** São Paulo: Saraiva, 2017.