

ONTOLOGIA DOS VALORES E O ESTADO FISCAL EM CRISE: FUNDAMENTOS JURÍDICOS

[ONTOLOGY OF VALUES AND THE FISCAL STATE IN CRISIS: LEGAL FOUNDATIONS]

*José Galbio Oliveira Junior **

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, Brasil

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: Filosofia do direito. Direito Tributário. Teoria dos valores. 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: Philosophy of law. Tax law. Value theory. tax status. Rights costs.

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

* *Mestre em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, PUC-SP. Especialista em Direito Tributário (PUC-MG) e em Direito do Estado (UCAM-RJ). Procurador do Estado de São Paulo. E-mail: galbiorl@gmail.com*

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.

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 indivíduos (NABAIS, 2015, p.192).

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 recursos (FUCK, 2017, p.97). 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-lo (NABAIS, 2015, p.223), sequer havendo necessidade de sua previsão expressa como um dever constitucional. São estes os movimentos observados ao longo do

fortalecimento das democracias constitucionais modernas (FUCK, 2017, p.97).

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 tributação (NABAIS, 2015, p.226).

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” (2019, p.1563). Concordamos em parte, na medida em que a tributação é na modernidade a única forma sustentável de existir o Estado Social, porém, 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 Holmes (2019) 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 Branco (2019, p.157), 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 (p.160), 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” (p.162).

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 violados (FUCK, 2017, p.57).

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 estabelecem os elementos essenciais da Regra Matriz de Incidência (CARVALHO, 2018, p.623) têm como um indiferente para fazer surgir a obrigação tributária (BECKER, 2018, p.307) 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 Nabais, 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.

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 Estado (FUCK, 2017, p.79). Conforme lição de Regina Helena Costa (2018, p.35):

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.

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” (COSTA, 2012, p.112). 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 contribuinte².

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 valores (REALE, 2002, p.187).

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 (2019, p.180):

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 presença.

Daí a percepção da capacidade contributiva como um princípio jurídico que informa tanto positiva quanto negativamente na tributação em determinadas bases, mas que apenas exercem influência ante a sua presença, mas não contendo objetivamente os

elementos lógico formais de hipótese e consequência³.

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 concretude, 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 valem (AGUIAR, 2020, p.695).

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 (2019, p.83):

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 se 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.

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

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” (SILVA, 2005, p.44), 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 (2002, p.185):

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 valores.

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.

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 (2017, p.39):

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.

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 Patricia Nohara e Fabricio Motta acerca dos *hard cases* (2019, p.39):

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 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.

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” (VALVERDE, 2004, p.61) 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.

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” (MCNAUGHTON, 2020, p.225). 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.

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;

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

- 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. p. 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.
- HOLMES, Stephen; SUSTEIN, 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. p. 225-242.
- MENDES, Gilmar Ferreira; 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.
- NOHARA, Irene Patricia; 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.

NOTAS

1 Para aprofundamento no tema, indicamos 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 e ZILVETI, Fernando Aurelio. *A evolução histórica da Teoria da Tributação. Análise das estruturas socioeconômicas na formação do Sistema Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2017.

2 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.

3 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)