

AUTOPOIESE NA CONSTRUÇÃO DO SENTIDO JURÍDICO: A Justiça Fiscal e as alíquotas seletivas no ICMS em função da essencialidade

Gustavo Lopes Ferreira¹

Jackeline Oliveira Muller Silva Galera Mari²

Paloma Nunes Góngora³

INTRODUÇÃO

É indubitável que, em um viés finalístico do instituto da norma jurídica, pode-se compreender o direito positivo enquanto ferramenta que busca regular condutas intersubjetivas com vistas a garantir o ideal de justiça. Entretanto, é preciso separar o plano do direito positivo daquilo que se denominará Justiça – a qual surge como elemento extrajurídico.

Especificamente no âmbito do Direito Tributário, a Justiça Fiscal aparece como critério seletor de propriedades para a hipótese da norma tributária, de modo que o presente artigo se destina a verificar a possibilidade de influências dos elementos externos ao Direito no momento da construção de sentido da norma jurídica, principalmente com enfoque no ideal de Justiça.

Como caso prático para trabalhar os conceitos acima delimitados, utilizar-se-á o recente julgamento do Supremo Tribunal Federal sobre a adoção de alíquotas seletivas, refletindo especificamente no caso de ICMS incidente sobre energia elétrica, onde se questionou a justiça fiscal e, conseqüentemente, seus desdobramentos, como capacidade contributiva.

Assim, o presente artigo, inicialmente, destina-se a explicar que é percurso gerador de sentido usando o método do Constructivismo Lógico-Semântico, para poder viabilizar as incursões no processo de interpretação, ou melhor dizendo, na

¹ Mestrando em Direito Tributário pelo IBET-SP. Especialista em Direito Tributário pelo Insper e pela PUC/SP. Professor seminarista no Curso de Especialização em Direito Tributário do IBET-SP. Advogado.

² Mestre e Especialista em Direito Tributário pelo IBET-SP. Professora seminarista no Curso de Especialização em Direito Tributário do IBET-SP. Advogada.

³ Mestre em Direito Tributário pela PUC – SP. Especialista em Direito Empresarial pela PUC/COGEAE e Especialista em Direito Tributário pelo IBET-SP. Professora seminarista no Curso de Especialização em Direito Tributário do IBET-SP. Advogada.

construção de sentido das normas jurídicas com foco no seu viés finalístico de garantir a justiça fiscal enquanto direitos fundamentais de segunda geração.

1. AUTOPOIESE, ALOPOIESE E O PERCURSO GERADOR DE SENTIDO

Os conceitos de autopoiese e alopoiese não são jurídicos no seu nascedouro, derivando-se da biologia para referir-se, o primeiro, àqueles sistemas capazes de se autorreproduzir, por meio dos seus próprios elementos, ao passo que o segundo, refere-se àqueles sistemas que não teriam essa aptidão, demandando a influência de elementos externos.

Em outros termos, o sistema autopoietico é fechado em si mesmo, isto é, se basta, visto que se constrói e se mantém a partir dos seus próprios elementos integrantes, sendo um sistema que independe de outros sistemas. A alopoiese, por sua vez, é a quebra da autopoiese, possuindo, em seu interior, interferências dos diversos subsistemas sociais.

Niklas Luhmann⁴ incorporou esses conceitos em sua teoria, esclarecendo que, à semelhança da biologia, os subsistemas sociais – inclusive o Direito – também seriam autopoieticos.

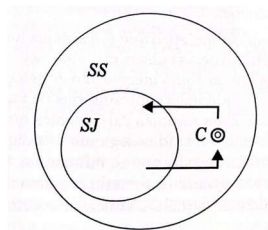
Desta maneira, pode-se admitir que os indivíduos componentes de uma comunidade se organizam segundo as mais diversas regras, formando diferentes subsistemas sociais, sendo a realidade jurídica autônoma em relação à realidade social, uma vez que contém os seus próprios regramentos – as normas jurídicas –, definindo e tratando o que é juridicamente relevante e regulando as condutas intersubjetivas com a finalidade última de garantir a paz social.

Dizer que o Direito é um sistema autopoietico quer referir-se que ele é criado a partir de regramentos constantes do próprio Direito, afastando-se qualquer possibilidade de ingresso de enunciados por outra forma que não seja aquela juridicamente prescrita.

No entanto, a afirmação acima não significa que não exista qualquer interação entre o sistema jurídico e os demais subsistemas sociais, pois o Direito se relaciona com a realidade social a partir da denominada regra do duplo ingresso, em que o Direito vai à realidade social para colher aquelas situações e condutas que a ele –

⁴ LUHMANN, Niklas. El derecho como sistema social. In: DIEZ, Carlos Cómez-Jara (Ed.). Teoría de sistemas y derecho penal: fundamentos y posibilidades de aplicación. Granada: Comares, 2005. p. 71.

Direito – interessem regular, internalizando-as e dando o devido tratamento jurídico, conforme imagem a seguir representada⁵:



Admitir as relações entre o sistema jurídico e o sistema social não significa, contudo, dizer que o Direito é alopoiético, vez que as normas jurídicas são unidades de linguagem e a atividade que as produz são atos de fala – expressão comunicativa produtora de enunciados –, realizados por autoridade competente, segundo procedimentos estabelecidos pelas próprias normas jurídicas.

A segunda forma com que o Direito pode se envolver com os demais subsistemas é através do aspecto semântico, pois os sistemas autopoieticos são abertos em termos cognitivos, sendo possível afirmar que toda palavra é vaga quanto ao seu significado e que a maior parte delas é também ambígua, resultando no problema da imprecisão terminológica.

Atento a isso, Paulo de Barros Carvalho⁶ concebeu o caminho percorrido pelo exegeta para a construção de sentido das expressões, com vistas à criação da norma jurídica, denominado percurso gerador de sentido, que se manifesta em quatro níveis.

De início, tem-se o denominado S1⁷, plano da expressão textual constante na literalidade do enunciado prescritivo, como único dado objetivo comum a todos os exegetas que vão realizar a leitura do texto, ponto de partida do processo interpretativo. Assim, o hermenauta, em um primeiro momento, toma contato com o suporte físico e apreende o sentido de cada palavra que compõe a estrutura frásica.

Entretanto, para a construção do sentido normativo a análise do plano da literalidade textual não é suficiente, fazendo-se necessário compor os vários signos presentes em um diploma legislativo, em enunciados que contêm prescrições jurídicas, aos quais será atribuída a denominação de norma jurídica em sentido amplo (S2),

⁵ TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no direito tributário**. São Paulo, Noeses, 2005, p. 46.

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Linguagem e Método**. São Paulo: Noeses, 2013, p. 182.

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 114/115.

embora ainda não seja possível compreender o seu sentido deôntico (a ordem que é dada pelo Direito)⁸.

Desse modo, para prescrever dada conduta humana, faz-se necessário avançar ao plano do S3⁹, em que o intérprete conecta diversos enunciados para formação do juízo hipotético-condicional, delimitador da norma jurídica em sentido estrito, por meio da qual se compreende qual é a conduta a ser observada.

Por fim, o plano S4¹⁰ é justamente o plano das significações normativas sistematicamente organizadas em vínculos internormativos e intrassistêmicos de coordenação e subordinação.

Contudo, é válido frisar que a construção de sentido das expressões afetas à realidade jurídica, por vezes, revela tarefa árdua para aquele responsável pelo exercício da atividade hermenêutica, fazendo-se necessário, para a “plena” construção do sentido normativo, além de constantemente retornar ao plano da literalidade textual do Direito (S1), também socorrer-se a elementos de outros universos de linguagem, uma vez que, para cumprir com sua finalidade precípua de regular condutas, o Direito se valerá de definições que nem sempre coincidem com as definições do seu sentido comum (social)

Feitas tais incursões, passemos ao exame da justiça fiscal propriamente dita para, na sequência, passar ao exame do caso paradigmático para abordar o papel da justiça fiscal na construção de sentido normativo.

2. DIREITOS FUNDAMENTAIS E O SOBREPRINCÍPIO DA JUSTIÇA FISCAL

A história da humanidade é marcada pelo desrespeito à vida e à dignidade do próprio ser humano. Séculos de constantes de guerras, escravidão, perseguições religiosas, colonização, exclusão das minorias, submissão da mulher, entre outros tipos de discriminação, resultaram no reconhecimento dos *direitos humanos*, que teve como marco a Declaração Universal dos Direitos Humanos de 1948, promulgada logo após o fim da Segunda Guerra Mundial e, por via de consequência, do desmantelamento dos horrores do Holocausto.

⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 118/120.

⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 123/124.

¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 126/128.

Sob o viés nacional, os direitos humanos foram incorporados à Constituição Federal de 1988 sob a denominação de *direitos e garantias fundamentais*, consagrando o Brasil como um Estado Democrático de Direito, preocupando-se o legislador constituinte a barrear a opressão do Estado e assegurar o bem-estar dos sujeitos.

No específico caso do Direito Tributário, a legitimidade da Administração Pública se apropriar de parcela do patrimônio dos contribuintes encontra a trava de determinados *limites ao poder de tributar*, a exemplo dos princípios constitucionais tributários, assim entendidos como normas jurídicas, sobre as quais o legislador – em sentido amplo – ou aplicador do direito atribuem alta carga axiológica, permitindo orientar a atividade interpretativa do exegeta na condução e construção do Direito¹¹.

Esse conjunto de princípios, elegidos pelo legislador originário para resguardar os direitos do contribuinte quando da exação fiscal, somado às normas de imunidade e ao ideal de que o cidadão receberá o valor pago em tributos sob a forma de serviços públicos consagram o ideal de Justiça Fiscal¹² enquanto sobreprincípio que norteia o intérprete na atribuição de sentido aos enunciados prescritivos do Direito Positivo.

Com base nessas premissas, passa-se a examinar o quanto decidido no Tema 745 - RE n. 714.139, julgado pelo STF sob a sistemática da repercussão geral para, na sequência, analisar os efeitos da decisão judicial com vistas à garantia de justiça fiscal.

3. O JULGAMENTO PELO STF DO TEMA 745 – RE N. 714.139

O caso sob exame versa sobre mandado de segurança impetrado pelas Lojas Americanas S/A contra a exigência de ICMS incidente sobre operações com energia elétrica e prestação de serviços de comunicação, cuja previsão advinha da redação originária do art. 19, inciso II, alíneas “a” e “c”, da Lei de Santa Catarina n. 10.297/1996¹³.

¹¹ REALE, Miguel. **Lições preliminares de Direito**. 27ª ed. São Paulo: Saraiva. 2002, p. 304.

¹² CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 28.

¹³ Art. 19. As alíquotas do imposto, nas operações e prestações internas, inclusive na entrada de mercadoria importada e nos casos de serviços iniciados ou prestados no exterior, são: I - 17% (dezessete por cento), salvo quanto às mercadorias e serviços relacionados nos incisos II a IV; II - 25% (vinte e cinco por cento) nos seguintes casos: a) operações com energia elétrica; b) operações com os produtos supérfluos relacionados na Seção I do Anexo I desta Lei; c) prestações de serviços de comunicação; d) operações com gasolina automotiva e álcool carburante; III - 12% (doze por cento) nos seguintes casos: a) operações com energia elétrica de consumo domiciliar, até os primeiros 150 kWh (cento e cinquenta quilowatts-hora); b) operações com energia elétrica destinada a produtor rural e cooperativas rurais redistribuidoras, na parte que não exceder a 500 kWh (quinhentos quilowatts-hora) mensais por produtor rural.

Depreende-se dos dois primeiros incisos que, enquanto fora atribuída alíquota de 17% a operações e serviços em geral, para o fornecimento de energia elétrica e a prestação de serviço de telecomunicação, o legislador ordinário adotou alíquota de 25%, mesmo patamar, portanto, das operações com mercadorias consideradas supérfluas, tais como: armas, munições, cosméticos, cigarro, charutos, cervejas etc. No tocante ao inciso terceiro, verifica-se que os grupos de consumidores de energia elétrica beneficiados com alíquota de 12% são apenas os domiciliares, com consumo de até 150 kWh, e os produtores rurais e as cooperativas, na parte que não excederem a 500 kWh.

Reconhecida a repercussão geral, os Ministros da Corte Suprema ficaram incumbidos de definir (i) se a seletividade do ICMS prevista no inciso III, do §2º do art. 155, da CF/88 seria de observância obrigatória ou facultativa pelos Estados e Distrito Federal, bem como (ii) se sua adoção deveria se dar única e exclusivamente em função da essencialidade da mercadoria ou do serviço, ou se seria possível admitir a sua aplicação conjugada com outros critérios.

Em sessão de julgamento, o Ministro Relator Marco Aurélio reconheceu a inconstitucionalidade das alíneas “a” e “c” do inciso II, do art. 19, da Lei n. 10.297/1996. De acordo com o Relator, apesar de uma faculdade do legislador ordinário, adotada a seletividade, o critério não pode ser outro senão a essencialidade. Em seu voto, acrescentou ainda que as operações com energia elétrica e as prestações de serviço de telecomunicação enquadram-se na categoria de atividades essenciais nos termos do art. 10, I e VII, da Lei n. 7.883/1989¹⁴, por se tratar de “setores de demanda predominantemente inelástica, ante a indispensabilidade”.

Inaugurou divergência quanto à alíquota incidente sobre as operações com energia elétrica o Ministro Alexandre de Moraes, propondo nova tese¹⁵. Segundo o Ministro, a legislação catarinense teria adotado apenas a seletividade, considerando a essencialidade do bem, mas também o princípio da capacidade contributiva do consumidor de energia elétrica para estimular o consumo consciente e desestimular o desperdício, evitando-se, com isso, a escassez do serviço e/ou eventuais racionamentos.

¹⁴ “Art. 10 São considerados serviços ou atividades essenciais: [...] I - tratamento e abastecimento de água; produção e distribuição de energia elétrica, gás e combustíveis; [...] VII – telecomunicações

¹⁵ “I. Não ofende o princípio da seletividade/essencialidade previsto no artigo 155, parágrafo 2º, III, da Constituição Federal a adoção de alíquotas diferenciadas do ICMS incidente sobre energia elétrica, considerando, além da essencialidade do bem em si, o princípio da capacidade contributiva. II. O ente tributante pode aplicar alíquotas diferenciadas em razão da capacidade contributiva do consumidor, do volume de energia consumido e/ou da destinação do bem. III. A estipulação de alíquota majorada para os serviços de telecomunicação, sem adequada justificativa, ofende o princípio da seletividade do ICMS”.

No entanto, diante do aparente conflito entre o princípio da capacidade contributiva e a adoção de alíquotas seletivas em razão da essencialidade da energia elétrica, deve-se privilegiar esta última, sobretudo para garantir o primado do sistema de Justiça Fiscal.

4. SELETIVIDADE E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NA INCIDÊNCIA DE ICMS SOBRE ENERGIA ELÉTRICA

Como ficou evidente do caso paradigma, para além de deter função fiscal – por ser considerado a maior fonte de receita dos Estados e do Distrito Federal – determinados usos do ICMS detêm nítida natureza extrafiscal, como instrumento de garantia de direitos fundamentais do Contribuinte e do ideal de justiça fiscal, a exemplo da adoção do princípio da seletividade, em função da essencialidade, previsto no art. 155, § 2º, III, da CF/88.

Sua aplicação proporciona, primordialmente, o acesso a mercadorias e serviços essenciais na provável redução do preço pela consequente adoção de alíquotas menores, de maneira a beneficiar o consumidor final, ou seja, aquele que de fato é atingido pelo impacto econômico-financeiro do imposto^{16 17}.

O princípio da seletividade está necessariamente condicionado à observância do critério da essencialidade, existindo, entre ambos, uma relação de causalidade jurídica, na qual a essencialidade aparece como causa e a adoção de alíquotas seletivas como a sua consequência.

Neste contexto, cumpre salientar que são diversos os dispositivos constitucionais que versam sobre categorias importantes, tais como: alimentação, educação, saúde, higiene, vestuário, energia elétrica, telecomunicação etc. Ressalte-se que não são todas as classes de mercadoria e serviços que podem ser consideradas de caráter essencial, mas tão somente aquelas que, de fato, influenciam o cotidiano da coletividade e, que sem sua fruição, seria impossível viver com o mínimo de dignidade e bem-estar.

Desse modo, não pode o legislador ordinário limitar ou restringir aquilo que já está veiculado pelas normas jurídicas constitucionais como essencial, em verdadeiro

¹⁶ COSTA, Regina Helena. **Código Tributário Nacional Comentado em sua moldura constitucional**. Rio de Janeiro: Forense, 2022, p. 143.

¹⁷ De acordo com Leandro Paulsen, “contribuinte de direito” seria o sujeito que compõe a relação jurídico-tributária e está obrigado a efetuar o pagamento do tributo, ao passo que, o “contribuinte de fato” seria a pessoa que, apesar de não estar obrigada a efetuar o recolhimento do tributo ao fisco, suporta indiretamente o ônus financeiro da tributação (PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 278).

prejuízo àquelas pessoas detentoras de menor poder aquisitivo. Justamente em razão dessas diretrizes constitucionais é possível verificar a presença do princípio da igualdade tributária¹⁸, que decorre do “caput” do art. 5º, da CF/88, quando da aplicação do princípio da seletividade em função da essencialidade.

Isto porque se tributa de maneira mais gravosa as mercadorias e serviços não essenciais (supérfluos e voluptuários) adquiridos geralmente por contribuintes dotados de maior poderio econômico e, de forma mais branda, aqueles considerados indispensáveis à vida da população.

Por outro lado, o princípio da capacidade contributiva – invocado por parcela dos ministros para derrotar a obrigatoriedade de observância da essencialidade da energia elétrica e, portanto, a adoção de alíquotas seletivamente menores – encontra-se delineado na redação do art. 145, §1º, da CF/88¹⁹ que, nas palavras de Geraldo Ataliba²⁰, consiste na “real possibilidade de diminuir-se patrimonialmente o contribuinte, sem destruir-se e sem perder a possibilidade de persistir gerando a riqueza como lastro à tributação”.

Nos impostos relativos ao consumo, como é o caso do ICMS, adota-se uma presunção de capacidade contributiva do consumidor final a partir do consumo de bens e serviços, de modo que instala-se a seguinte contrariedade, refletida no julgamento do Supremo Tribunal Federal: (i) quanto mais superfúos, presume-se maior a capacidade contributiva e (ii) quanto mais essenciais, deve ser reduzida a oneração tributária.

No caso do julgado do Supremo, com acerto, privilegiou-se a adoção da seletividade em função da essencialidade, uma vez que a adoção de alíquotas majoradas pode levar à violação de direitos fundamentais, sobretudo quanto a inúmeras famílias brasileiras desfavorecidas financeiramente, de modo que a essencialidade deve ser aplicada com vistas a garantir dignidade aos cidadãos e resguardar o mínimo existencial.

Vale destacar, outrossim, que a essencialidade é um conceito que, em seu nascedouro, está a ideia de elasticidade, proveniente das ciências econômicas. Inclusive, durante o julgamento, foi feita referência à elasticidade preço-demanda do caso em comento,

¹⁸ CARRAZZA, Elizabeth Nazar. **IPTU e Progressividade**. 2ª Ed. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 99.

¹⁹ Art. 145 [...] § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

²⁰ ATALIBA, Geraldo. **IPTU – Progressividade**. Cadernos de Direito Municipal. Revista de Direito Público nº 93, p. 233.

sobretudo no voto do Ministro Relator. Assim, vale dizer que o conceito econômico de elasticidade representa o grau de variação na demanda/consumo de dado produto ou mercadoria, de modo que quanto maior for a suscetibilidade de mudança dos padrões de consumo em relação à variação de preço, diz-se tratar-se de demanda elástica. Por outro lado, se não houver mudança significativas da procura dos consumidores por aquela dada demanda, diz-se tratar-se de demanda inelástica²¹.

Com isso, podemos constatar que, para a Economia, a elasticidade serve como critério para verificar até que medida determinado preço/mercadoria pode ter o seu preço aumentado sem que isso influencie nos padrões de consumo.

Entretanto, a partir da regra de duplo-ingresso acima explicada, o Direito colheu tal elemento de outro subsistema social, marcando-o com tintas próprias. Logo, o Direito verificou tratar-se de critério relevante e útil para aferir o quão essencial seria uma mercadoria ou produto ao particular, colhendo-o para outro fim: garantir o ideal de justiça fiscal, voltada a garantir menor tributação para aquelas operações que revelem menor signo presuntivo de riqueza.

A necessidade de incursão no campo da Economia para compreender o aspecto teleológico da norma que prevê a adoção de alíquotas seletivas em função da essencialidade, portanto, não significa uma concessão a uma alopoiese no Direito, mas sim a forma de interação do Direito com outros domínios no percurso gerador de sentido normativo.

Por essa razão, o Direito se vale do mesmo critério da Economia, porém com finalidade diametralmente oposta: garantir que, quanto mais essencial o bem for, menor serão as alíquotas incidentes sobre a operação, garantindo um sistema tributariamente igualitário e justo.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Consoante buscou demonstrar ao longo do presente trabalho, o Direito, a despeito de ter se utilizado de elemento de outro subsistema social, quis atribuir efeitos próprios ao termo: para aquelas mercadorias ou produtos ditos por essenciais (ou inelásticos) deve-se adotar a seletividade, a fim de garantir que o fenômeno da tributação não recaia com alíquotas que venham a prejudicar ou até mesmo inviabilizar o consumo das famílias.

²¹ NUSDEO, Fábio. **Curso de economia: introdução ao direito econômico**. São Paulo: Thomson Reuters, 2020, p. 189.

Tal conclusão deriva da impossibilidade de afronta aos mais básicos direitos fundamentais garantidos pela Carta Magna, os quais foram resultado de processo histórico que levou à consagração dos direitos fundamentais, dentre os quais, aqueles que dizem respeito aos contribuintes.

Nesse aspecto, o desfecho do julgamento que fora trabalhado pelos presentes autores parece acertado, de modo que não se pode permitir que recaia alíquotas gravosas, própria de bens supérfluos, sobre bem de primeira necessidade e de tamanha essencialidade como é o caso da energia elétrica que, atualmente, representa um elemento inerente à dignidade da pessoa humana.

Afinal, a variável tributária possui alto impacto no preço das mercadorias e produtos, vindo a prejudicar sensivelmente o consumo das famílias, de modo que a escorreita aplicação do ditame constitucional, não apenas garantiu o ideal de justiça fiscal que motivou à sua inserção no universo do Direito, como também garantiu a própria dignidade da pessoa humana, dentre outros direitos e garantias fundamentais.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ATALIBA, Geraldo. **IPTU – Progressividade**. Cadernos de Direito Municipal. Revista de Direito Público nº 93.

CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

CARRAZZA, Elizabeth Nazar. **IPTU e Progressividade**. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**. São Paulo: Saraiva, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Linguagem e Método**. São Paulo: Noeses, 2013.

COSTA, Regina Helena. **Código Tributário Nacional Comentado em sua moldura constitucional**. Rio de Janeiro: Forense, 2022.

DIEZ, Carlos Cómez-Jara (Ed.). **Teoría de sistemas y derecho penal: fundamentos y posibilidades de aplicación**. Granada: Comares, 2005.

NUSDEO, Fábio. **Curso de economia: introdução ao direito econômico**. São Paulo: Thomson Reuters, 2020.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. São Paulo: Saraiva, 2017.

REALE, Miguel. **Lições preliminares de Direito**. São Paulo: Saraiva. 2002.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no direito tributário**. São Paulo, Noeses, 2005.