RICARDO LEITE RIBEIRO

DIREITO ECONÔMICO DA TRIBUTAÇÃO

UMA ANÁLISE DA EXTRAFISCALIDADE NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Dissertação de Mestrado

Orientador: Professor Titular Gilberto Bercovici

Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo

São Paulo

2013

RICARDO LEITE RIBEIRO

DIREITO ECONÔMICO DA TRIBUTAÇÃO

UMA ANÁLISE DA EXTRAFISCALIDADE NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Dissertação apresentada ao Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo como requisito parcial à obtenção do título de Mestre.

Orientador: Professor Titular Gilberto Bercovici

Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo

São Paulo

2013

RESUMO

O propósito deste trabalho é analisar a regulação jurídica brasileira da intervenção do Estado, por meio da tributação, sobre a economia. Esta tarefa se desenvolve em três momentos – teórico, dogmático e histórico/institucional – que se estendem ao longo dos três capítulos do trabalho, respectivamente. O primeiro momento lida com a dimensão doutrinária jurídica de análise, interpretação, metodologia e abordagem deste fenômeno. Buscamos recuperar historicamente a trajetória da doutrina do direito tributário brasileiro em contraposição à doutrina do direito econômico brasileiro, recuperando o conceito de extrafiscalidade como ponto limite da doutrina tributária e ponto de partida para uma análise sistemática da intervenção estatal pela tributação. O segundo momento é a tentativa de traçar uma abordagem pertinente para essa análise da extrafiscalidade tributária pelo direito econômico, problematizando-a à luz do ordenamento brasileiro, sobretudo, em nível constitucional. Para tanto, assumimos as categorias de Eros Roberto Grau, sobre a intervenção estatal na economia, e as de Richard A. Musgrave, sobre as finalidades da política fiscal, para aprofundarmos a classificação do fenômeno quanto à sua forma (indução), suas técnicas (oneratórias/ desoneratórias), suas finalidades (extrafiscalidade alocativa/ extrafiscalidade distributiva/ extrafiscalidade estabilizadora) e seu regime de competências. O terceiro momento remonta um panorama da evolução histórica do sistema tributário nacional, seus principais diplomas normativos, encadeado em uma narrativa que envolve os atores, interesses, ideias e modelos institucionais e jurídicos adotados pelo Brasil, principalmente em torno do federalismo fiscal. Por fim, concluímos haver uma tendência à separação progressiva do regime jurídico da fiscalidade e da extrafiscalidade, por conta da própria trajetória econômica, política, histórica, normativa e institucional do sistema tributário brasileiro. Fato diante do qual resta ao conhecimento jurídico, como saber tecnológico que é, reconhecer, compreender, se aprofundar e performar.

Palavras-chave: Extrafiscalidade, intervenção econômica, direito econômico, federalismo fiscal brasileiro, sistema tributário brasileiro, política econômica e política tributária.

ABSTRACT

The purpose of this paper is to analyze the legal regulation of the Brazilian state intervention through taxation on the economy. This task is unfolded in three parts - theoretical, dogmatic and historical/ institutional - that are developed in the three chapters of the work, respectively. The first deals with the doctrinal legal dimension of analysis, interpretation, methodology and approach of this phenomenon. We seek to recover the historical trajectory of the Brazilian tax law doctrine in contrast with the Brazilian economic law doctrine, recovering the concept of taxation based on police powers as a threshold point of the tax law doctrine and a starting point for a systematic analysis of state intervention through taxation. The second part is an attempt to draw a pertinent approach to the analysis of the taxation based on police powers by the economic law doctrine, questioning it under the lens of the Brazilian legal system, especially at the constitutional level. Therefore, we assume Eros Roberto Grau's categories about the state intervention in the economy, and Richard A. Musgrave's categories about the aims of fiscal policy, to further classify the phenomenon by its shape (induction), its techniques (overtax/ exonerate), its purposes (allocative/ distributive/ stabilizer) and its regime of competence. The third part is an overview of the historical evolution of the Brazilian tax system, its main laws and regulatory instruments, through a narrative that involves actors, interests, ideas, and institutional and legal models adopted by Brazil, particularly around fiscal federalism. Finally, we conclude that there is a tendency to a progressive separation between the legal regime of taxation based on revenues and of the legal regime of taxation based on police powers because of the economic, political, historical, normative and institutional trajectory of the Brazilian tax system. As a consequence of that, we believe that legal thought should, as technological knowhow, recognize this fact, understand it, deepen it and perform it.

Keywords: Taxation based on police powers, economic intervention, economic law, Brazilian fiscal federalism, Brazilian tax system, economic policy, tax policy.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....17

1. AS PERSPECTIVAS DO DIREITO TRIBUTÁRIO E DO DIREITO ECONÔMICO SOBRE A TRIBUTAÇÃO.....25

1.1. A Doutrina do Direito Tributário.....27

1.2. A Doutrina do Direito Econômico.....38

1.3. A Dimensão Extrafiscal da Tributação.....46

1.3.1. O Conceito de Extrafiscalidade no Direito Tributário.....46

1.3.1.1. Externalidade e Extrafiscalidade.....50

1.3.2. A Extrafiscalidade enquanto objeto do Direito Econômico.....53

2. DOGMÁTICA DA INTERVENÇÃO ECONÔMICA DO ESTADO PELA TRIBUTAÇÃO.....57

2.1. Formas de Intervenção.....59

2.1.1. Indução.....61

2.2. Técnicas de Intervenção.....64

2.2.1. Desoneração.....65

2.2.2. Oneração.....66

2.3. Finalidades da Intervenção.....68

2.3.1. Extrafiscalidade Alocativa.....71

2.3.2. Extrafiscalidade Distributiva.....74

2.3.3. Extrafiscalidade Estabilizadora.....77

2.4. Competências para Tributar e Capacidade de Intervenção Extrafiscal.....80

3. ESTRUTURA JURÍDICA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO.....87

3.1. Sistemas Tributários Autônomos e Independentes.....89

3.1.1. Evolução das Fontes de Financiamento.....89

3.1.2. Evolução do Federalismo Fiscal.....93

3.2. A Construção de um Sistema Tributário Nacional.....99

3.2.1. As Reformas da Década de 1960.....99

3.2.2. A Emenda Constitucional nº 18 e a Constituição de 1967.....104

3.2.2.1. Mudanças de Incidência.....105

3.2.2.2. Mudanças de Competência.....109

3.2.3. O Código Tributário Nacional.....114

3.3. Reequilíbrio Federativo: Dependência Jurídica com Autonomia Econômica.....117

3.3.1. Constituição de 1988 e Fragmentação do Sistema.....117

3.3.2. As Tentativas de Reforma.....121

CONCLUSÃO.....130

BIBLIOGRAFIA.....138

INTRODUÇÃO

Antes de se mudar para os Estados Unidos em 1932, se estabelecer como professor de economia de prestígio em Harvard e um dos maiores economistas do século XX, Joseph Schumpeter viveu uma intensa vida acadêmica e política na Viena do início do século XX.[2]

Em 1918, Schumpeter escreve um de seus artigos mais importantes deste período, *The Crises of the Tax State*, em que se debruça sobre os problemas da economia austríaca após a primeira guerra mundial, refletindo a respeito do papel da política fiscal e da tributação no Estado moderno, bem como da economia de livre mercado. Para ele, o Estado moderno se caracterizava, justamente, pelo regime da livre iniciativa econômica e de financiamento tributário do Estado.[3]

Na visão de Schumpeter, a tributação seria a contra-face estatal de uma economia organizada pela iniciativa privada, o que imporia limites ao potencial fiscal do Estado que não poderia inverter a própria lógica da busca pelo interesse individual.[4]

Entretanto, para o autor, as tendências de uma economia totalmente administrada pelo Estado colocavam em questão a eventual superação desse Estado tributário. O financiamento do estatal já não estava limitado às receitas derivadas, sobretudo porque ele podia criar sua própria esfera econômica, assumindo a iniciativa pública empresarial em substituição à iniciativa privada.[5] É diante dessa possível tendência, da intervenção direta do Estado na economia, assumindo a iniciativa econômica, que Schumpeter vê na defesa do "Estado Tributário" também uma defesa da economia de

---

[2] Em março de 1919 ele aceitou o convite para ser ministro das finanças do novo governo austríaco, liderado por Karl Renner e composto por uma coalisão entre do partido Social Democrata, o partido da Democracia Cristã e o partido Conservador Católico. Segundo Richard Swedberg, foi por sugestão dos marxistas Otto Bauer e Rudolf Hilferding, que conheciam Schumpeter da Universidade de Viena, que o convite foi feito. O governo de coalizão buscava um quadro técnico para assumir a pasta. A situação fiscal da Áustria era gravíssima. Seu plano para enfrentar a crise passava por importar capital, estabilizar a moeda e taxar o capital. A despeito das causas, há um razoável consenso de que seu ministério não foi bem sucedido. Vide: SCHUMPETER, Joseph Alois. *The Economics and Sociology of Capitalism*. Ed: Richard Swedberg. New Jersey: Princeton University Press, 1991, p. 15.

[3] Ibidem, p. 108.

[4] Ibidem, p. 112. "In this world the state lives as an economic parasite. It can withdraw from the private economy only as much as is consistent with the continued existence of this individual interest in every particular socio-psychological situation."

[5] Ibidem, p. 116.

livre iniciativa em contraposição a uma economia amplamente administrada pelo Estado.[6]

Nesse sentido, Schumpeter aponta para a manipulação do instrumento tributário como alternativa de política econômica para a superação da crise austríaca, principalmente por seus efeitos sobre a estabilização da economia, atacando o problema do descompasso entre o valor da moeda e da riqueza nacional criado com a primeira guerra mundial.[7] Para ele, apostar numa saída pela tributação era apostar em um modelo que mantinha as rédeas do processo econômico nas mãos da iniciativa privada de empresários racionais e maximizadores.[8]

Quase 20 anos após a publicação deste artigo, John Maynard Keynes, outro dos maiores economistas do século XX, publicou sua clássica obra *Teoria Geral do Emprego do Juro e da Moeda*. Olhando para a grande depressão econômica da época, ele asseverava que os maiores problemas da sociedade eram sua incapacidade de proporcionar o pleno emprego e uma divisão equitativa dos rendimentos.[9]

As causas do desemprego involuntário, a seu ver, muitas vezes residiam em uma deficiência de demanda que poderia ser combatida com políticas adotadas pelo governo que a elevassem, atuando direta e rapidamente sobre o desemprego involuntário.[10] A desigualdade, por outro lado, poderia ser enfrentada com uma expansão da tributação direta sobre rendimentos e heranças, que por uma crença equivocada de que sua

---

[6] Ibidem, pp. 116 e 130.
[7] Ibidem, p.123.
[8] Ibidem, p. 130. A esse respeito argumenta ainda: "It is not intended as an apotheosis of the free economy as the last word of wisdom. I am not in the habit of crowning our bourgeoisie with laurel wreaths. However, it can do exactly what is needed now. No recognition of its narrowness and cultural poverty detracts from this fact. Marx himself, if he lived today, could not be of a different opinion. And he would laugh grimly at those of his disciples who welcome the present administrative economy as the dawn of socialism-that administrative economy which is the most undemocratic thing there is, that step back to what preceded the competitive economy which alone can create the preconditions for true socialism and finally evolve socialism itself. The social form of the society of the future cannot grow out of an impoverished economy thrown backward in its development, nor out of instincts run wild. It has been the tragedy of all attempts to realize the new social order, most recently of the Russian one, that people could be won over only when whipped up by dire need and when a situation existed in which true success could not be hoped for-a situation which precisely the bourgeois businessman with precisely his mentality and precisely his experiences and methods could meet successfully."
[9] KEYNES, John Maynard. *A Teoria Geral do Emprego, do Juro e da Moeda*. Trad. Mário R. da Cruz. São Paulo: Atlas, 1992, p. 339.
[10] KRUGMAN, Paul. Prefácio In: KEYNES, John Maynard. *A Teoria Geral do Emprego, do Juro e da Moeda*. Trad. Mário R. da Cruz. São Paulo: Atlas, 1992, p. X.

utilização excessiva poderia reduzir os investimentos, acabavam por serem subutilizados.[11]

> O Estado deverá exercer uma influência orientadora sobre a propensão ao consumo, em parte mediante o sistema de tributação, em parte por meio da fixação da taxa de juro e, em parte, eventualmente, por outros meios. (...)Não é a propriedade dos instrumentos de produção que importa ao Estado assumir. Se o Estado estiver em condições de determinar o montante agregado dos recursos destinados a aumentar esses instrumentos e a taxa básica de remuneração de seus detentores, terá realizado tudo o que é necessário.[12]

Nesse sentido, Avelãs Nunes comenta que Keynes via a necessidade de uma intervenção mais ampla e coordenada do Estado, por meio de uma política fiscal, como forma de estabilizar as flutuações da economia.[13]

Diante desses fragmentos dos trabalhos de dois dos maiores economistas do século XX, fica evidente que além das formas diretas de intervenção econômica, por meio de empresas estatais ou de normas de direção sobre o mercado, também está à disposição do Estado formas indiretas de intervenção econômica, como a manipulação de instrumentos com potencial de induzir o comportamento dos agentes no mercado, fazendo com que os interesses individuais convirjam para o interesse econômico do Estado.

Embora a utilização dos tributos como instrumento de uma intervenção indireta do Estado na economia não seja uma inovação do século XX, é inegável que ela só se tornou um traço central da gestão macroeconômica dos países nesse período. Longe de ser uma prática episódica, sua utilização passou a ser constante. O que deixa claro também como a condução de uma política tributária – uma ação orientada e planejada para a arrecadação do Estado – é um dos grandes instrumentos de política econômica de que dispõe os Estados.[14]

---

11 KEYNES, John Maynard. op. cit., p. 339."Desde o fim do século XIX, conseguiu-se um significativo progresso na redução das grandes desigualdades de riqueza e de rendimento mediante a tributação direta – impostos sobre o rendimento, imposto complementar e impostos sucessórios –, especialmente na Grã-Bretanha. Muitos desejariam que se levasse esse processo bastante mais longe, mas são dissuadidos por duas considerações. Em parte, pelo receio de tornar demasiado vantajosas certas hábeis evasões fiscais e, também, pelo medo de enfraquecer excessivamente as motivações para a tomada de riscos."

12 Ibidem, p. 344.

13 NUNES, Antonio José Avelãs. *Uma Introdução À Economia Política*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, pp. 586-587.

14 Nesse sentido que Paul Samuelson afirma que os principais instrumentos a serviço da política econômica são a política monetária e a política fiscal, que envolve a tributação e o gasto público. In: SAMUELSON,

A tributação é meio de financiamento do Estado e de organização da atividade econômica. Sua dupla instrumentalidade é notória.[15] Não por outra razão, a grande maioria dos sistemas tributários é dotada de tributos sobre distintas áreas da economia como o consumo, o comércio exterior, a renda e a propriedade. A pretexto de financiar suas atividades e políticas públicas essenciais, o Estado regula o funcionamento da economia de mercado, induzindo e incentivando setores e condutas, acumulando e redistribuindo renda, por meio da imposição de uma tributação mais onerosa ou mais branda.

A estrutura tributária de um país revela as fontes de financiamento e de formação do fundo público estatal, assim como a potencial renúncia fiscal revela um poderoso instrumento de intervenção econômica.[16] A repercussão econômica dessas normas nos demonstra qual a divisão social do ônus fiscal, a repartição de competências entre os entes estatais e a extensão da presença ou da ausência do Estado em uma dada economia.

Geraldo Biasoto Jr. afirma que a análise da questão tributária se apresenta em diversas dimensões, dentre as quais a capacidade de extrair recursos da sociedade é apenas uma delas. No caso brasileiro, a seu ver, os desafios que se assentam sobre o sistema tributário atual se articulam em pelo menos quatro grandes tensões: a competitividade de sua economia no mercado interno e externo, a divisão de competências do federalismo brasileiro, as pressões sociais em torno do financiamento de direitos econômicos e, por fim, o papel regulador da inserção estatal na economia e sua capacidade de articular os setores dinâmicos, grupos e forças.[17]

Paul. A.; Nordhaus, William D. *Economics*. 18ªed. Boston; New York: McGraw-Hill, 2005, p. 411-414. Apud in: BERCOVICI, Gilberto. *Política Econômica e direito econômico*. In: Revista Fórum Direito Financeiro e Econômico – RFDFE I Belo Horizonte, ano I, nº 1, mar/ago 2012, p. 199.

[15] Para o conceito de dupla instrumentalidade, originariamente formulado por Norbert Reich, ver: BERCOVICI, Gilberto. *O Ainda Indispensável Direito Econômico*. In: BENEVIDES, Maria Victoria de Mesquita; BERCOVICI, Gilberto; MELO, Claudineu de. *Direitos Humanos, Democracia e República*: Homenagem a Fabio Konder Comparato. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 518.

[16] BIASOTO JÚNIOR, Geraldo. *O Sistema Tributário Brasileiro:* uma Trajetória de Fragmentação. In: BIASOTO JÚNIOR, Geraldo e PINTO, Márcio Percival Alves (orgs.). *Política Fiscal e Desenvolvimento no Brasil*. Campinas: Editora Unicamp, 2006, p. 45.

[17] Ibidem, pp. 41-42.

De forma semelhante, Richard A. Musgrave sustenta que o papel fiscal do Estado deva ser compreendido em três grandes categorias: alocativa, distributiva e estabilizadora.[18]

A primeira corresponderia à provisão de bens público pelo Estado. As instituições, serviços e bens essenciais para a sociedade e a forma pela qual serão providos. Em sua opinião, as finanças públicas, e a tributação em particular, têm uma interface significativa nesse ponto, não apenas garantindo recursos para o Estado provê-los, mas também orientando o mercado a fazê-lo por meio de incentivos e desestímulos.[19]

A função distributiva se reportaria à maneira como a política fiscal pode influir na distribuição da riqueza e da renda para equilibrar a acumulação de ambas em uma sociedade, na busca de um ideal de justiça. Aqui reside a capacidade da tributação e do gasto público reverterem as desigualdades de renda por meio de políticas sociais típicas de um Estado de bem-estar social.[20]

Por fim, a função estabilizadora se caracterizaria pelo papel desempenhado pela política fiscal enquanto política macroeconômica, inspirado inegavelmente no modelo econômico keynesiano.[21] A contribuição da política fiscal, entre outros, por meio da manipulação dos instrumentos tributários, na estabilização da política monetária, na busca pelo pleno emprego, na composição da balança comercial e em seu impacto sobre o crescimento econômico. O controle da demanda agregada e da diferença entre o consumo e o investimento social.[22]

Entretanto, a intervenção sobre o domínio econômico por meio da tributação talvez seja a seara mais intrincada juridicamente para a condução da política econômica. Isso porque tal prerrogativa estatal, de exigir uma prestação pecuniária compulsória que não constitui sanção de ato ilícito,[23] é cercada de um emaranhado de normas que restringe o exercício desse poder.

---

[18] MUSGRAVE, Richard. A. *Teoria das Finanças Públicas:* Um Estudo de Economia Governamental. Trad: Auriphebo Berrance Simões. Vol 1. São Paulo: Atlas, 1973.

[19]Ibidem, p. 6. Ver também: BUCHANAN, James M. e MUSGRAVE, Richard A. *Public Finance and Public Choice: Two Contrasting Visions of the State*. Cambridge: MIT Press, 1999, pp. 37, 38 e 40.
[20]Ibidem, pp. 6. Ver também: Ibidem, pp. 43-46.
[21]Ibidem, pp. 6. Ver também: Ibidem, pp. 47.
[22]Ibidem, pp. 6. Ver também: Ibidem, pp. 49.
[23]Vide artigo 3º do CTN. In: BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui norma gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. In: Vade Mecum Tributário e Financeiro. Florianópolis: Conceito, 2010. Organização do texto: João Batista Lazzari et al.

Como alerta Rogério Leite Lobo, não se pode esquecer que no aspecto estrutural a execução da política tributária encontrará obstáculos intransponíveis fincados pelas regras jurídicas que controlam o exercício desse poder estatal. Especialmente, no caso brasileiro em que a Constituição estabelece um capítulo do Sistema Tributário Nacional, cuja rigidez é uma das principais características.[24]

De tal sorte, a condução de uma política tributária não pode prescindir de um conhecimento sólido dos limites impostos pelo direito tributário no momento de elaboração de seu planejamento. Um exemplo disso são as chamadas limitações ao poder de tributar, que vão desde a observância da estrita legalidade, de imunidades constitucionais, da anterioridade entre a promulgação da lei e sua produção de efeitos jurídicos, até a necessidade de precisa delimitação das condutas passíveis de tributação.

Todavia, embora componha parte essencial para a compreensão do quadro geral da tributação, o papel do direito não se resume a limitar o exercício do poder estatal de tributar, pois também lhe incumbe viabilizar e legitimar o seu exercício. De tal maneira que não apenas os meios utilizados pela política fiscal são regulados pelo direito, mas também os fins perseguidos e alcançados são por ele definidos e passíveis de análise jurídica.

Parece-nos claro, portanto, que o estudo da intervenção do Estado na economia, pela tributação, deva ser feito pelo Direito Econômico. Sobretudo porque envolve a utilização dos tributos como instrumentos de execução da política econômica. Nesse sentido, é pertinente resgatar a própria definição de Fábio Konder Comparato, para quem:

> O nôvo direito econômico surge como o conjunto de técnicas de que lança mão o Estado contemporâneo na realização de sua política econômica. Êle constitui assim a disciplina normativa da ação estatal sôbre as estruturas do sistema econômico.[25]

Tendo em vista esta observação, buscamos, nas páginas seguintes, efetuar uma análise do sistema tributário brasileiro sob a perspectiva do direito econômico,

---

[24]LOBO, Rogério Leite. *Os Atos de Tributação Interventivos no Domínio Econômico:* Proposta de Classificação e Considerações sobre o seu Regime Jurídico. In: Revista de Direito Administrativo, Vol. 232, Rio de Janeiro, 2003, p. 33.

[25]COMPARATO, Fábio Konder. *O indispensável Direito Econômico*. In: Revista dos Tribunais. Ano 54. Vol. 353, São Paulo, 1965, p. 22.

considerando sua capacidade de ser instrumento de execução da política econômica do Estado brasileiro e as tensões que envolvem a política tributária no país.

Portanto, a rigor, o objeto desta pesquisa são as tensões entre as finalidades fiscais e extrafiscais[26] da tributação brasileira, inscritas nas normas tributárias. Trata-se de compreender como a tributação, enquanto instrumento de financiamento do gasto público e enquanto instrumento de política econômica, é regulada pelo direito.

Essa análise do direito tributário enquanto veículo de políticas econômicas, por sua vez, exigirá a sistematização das finalidades extrafiscais abarcadas pelo ordenamento jurídico brasileiro e do regime de competências para execução dessa manipulação instrumental dos tributos. Debates que nos levarão a problematizar os princípios e objetivos da intervenção econômica do Estado brasileiro, consagrados na constituição econômica dirigente de 1988, e as nuances de nosso pacto federativo, desde a sua formação, na constituinte de 1891, até o presente momento.

Um dos perigos que rondam a abordagem dessas questões é nos enveredarmos por um debate jurídico teórico e idealista, resultando numa espécie de "tratadismo" sem vínculo com a realidade. Alerta esse que Francisco de Oliveira bem registrou:

> A federação somente aparece em tratadistas, no campo do direito constitucional, do direito administrativo, e com mais força, no direito tributário. Mas tratadistas não elaboram ideologias hegemônicas, embora possam formalizá-las. Os economistas especializados em fiscalidade são as mais recentes incorporações à legião de "tratadistas."[27]

A perspectiva histórica, nesse ponto, será fundamental para evitar que tomemos esse desvio, pois ensejará uma compreensão ampla do direito positivo brasileiro, contextualizado como mais um elemento da realidade social. O que nos permitirá iluminar os caminhos particulares que foram seguidos na construção do nosso sistema tributário enquanto um instrumento de política econômica. Pois, como lembra Gilberto

---

[26]PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e da Jurisprudência*. Porto Alegre: Esmafe, 2009, p. 15. É consagrada na doutrina jurídica a distinção conceitual de que toda norma tributária pode motivar-se por finalidades fiscais (a arrecadação de recursos) ou extrafiscais (efeitos diversos produzidos pela norma, de caráter econômico ou social). Embora no plano real jamais seja possível empreendermos esta clivagem com precisão, trata-se de uma distinção útil do ponto de vista jurídico, pois no permite separar duas dimensões da tributação – enquanto instrumento de arrecadação fiscal e de política econômica – e que, portanto, a tornam regulada pelos limites ao poder de tributar e pela ordem econômica.

[27] OLIVEIRA, Francisco de, *A Crise da Federação:* da Oligarquia à Globalização. In: ÁLVAREZ AFFONSO, Rui Britto; e BARROS SILVA, Pedro Luiz. (orgs.). *A Federação em Perspec*tiva: Ensaios Selecionados. São Paulo: Fundap, 1995, p. 78.

Bercovici, a política econômica no Brasil, e consequentemente seus instrumentos, necessariamente responde aos anseios de desenvolvimento do país, e não apenas aos de estabilização macroeconômica:

> No centro do sistema econômico mundial, o direito econômico substituiu, de certo modo, o direito privado e a lógica da codificação como instrumento jurídico garantidor da estabilidade do sistema (...). Já na periferia do sistema capitalista, o direito econômico se estabelece com o desenvolvimentismo e o início do processo de industrialização, na década de 1930.[28]

A capacidade de execução de uma política tributária que assuma a sua tarefa de induzir o desenvolvimento, ao invés de reparos paliativos, exige a superação dos conflitos federativos e da coordenação da política econômica nacional. Portanto, também não nos furtaremos de um horizonte prospectivo de interpretação das alternativas para os impasses do sistema tributário brasileiro, estejam elas inscritas ou não no ordenamento nacional. Tarefa essa que foi sintetizada por Fábio Konder Comparato, para quem cumpre à reflexão jurídica a capacidade de escolher e de aprimorar as instituições existentes, ou de criar outras novas, em função de objetivos que lhe são propostos pelas necessidades da vida quotidiana.[29]

[28] BERCOVICI, Gilberto. op. cit. 2012, p. 210.
[29] COMPARATO, Fábio Konder., op. cit., p. 25.

CONCLUSÃO

Separar a Fiscalidade e a Extrafiscalidade Tributária

A tradição majoritária do pensamento jurídico tem sido tratar a extrafiscalidade como a outra face da tributação.[368]Uma face não propriamente jurídica, em geral muito pouco conhecida pelo direito, dos efeitos econômicos sociais e políticos decorrentes da imposição de normas tributárias.[369]Uma decorrência natural do poder de tributar,[370] desde os primórdios da tributação, que com a revolução keynesiana na teoria econômica passou a ganhar uma utilização crescente.[371]

Entretanto, a revolução keynesiana na teoria econômica também intensificou a prescrição de políticas públicas anticíclicas que alteraram o padrão normativo do direito ao longo do século XX. A relação entre direito e economia foi redescoberta, diante da instrumentalização do direito para organizar o mercado e manipular a economia em busca de finalidades políticas,[372] o que levou a uma progressiva constitucionalização de princípios, regras e finalidades econômicas para dirigir essa manipulação estatal do processo econômico.

Nesse contexto, a dimensão extrafiscal da tributação emerge enquanto finalidade alocativa, distributiva ou estabilizadora de intervenção do Estado sobre o domínio econômico, por indução, oneratória ou desoneratória.

De tal modo que não faz sentido, nos dias de hoje, tratá-la como uma finalidade não pertinente ao conhecimento jurídico, pois a intervenção econômica do Estado é constitucionalmente determinada, regulamentada e limitada.

O formalismo dessa visão é de tamanho paroxismo que ao afastar de seu campo de análise a finalidade regulatória da tributação, por considerar que seu emprego decorre

---

[368] BECKER, Alfredo Augusto, op. cit., p. 633.
[369] CARVALHO, Paulo de Barros. op. cit.1976, p. 32/ 38.
[370] A esse respeito, Geraldo Ataliba assevera: "355 – Na verdade, o instrumento tributário está na disponibilidade daquele legislador que tem competência para usá-lo. Quer dizer: conferindo a Constituição ao Legislador ordinário certa faixa de competência, em matéria tributária, usará êle, a seu alvedrio, dos institutos nela compreendidos, para os fins que deseje, desde que juridicamente consentidos." In: ATALIBA, Geraldo. op. cit.1968, p. 165.
[371] DEODATO, Alberto. op. cit. 1949, p. 146.
[372] BERCOVICI, Gilberto. op. cit. 2009, p. 518.

da discricionariedade econômica do poder de tributar, legitima qualquer efeito econômico produzido pela tributação com finalidade arrecadatória.

Se não competir ao conhecimento jurídico analisar os efeitos econômicos, sociais e políticos produzidos pela tributação, como então saber se ela produz ou não efeito confiscatório (art. 150, inciso IV, da CF)? Como evitar que por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais se estabeleça limitações ao tráfego de pessoas e bens (art. 150, inciso V, da CF), se não pela análise de seus efeitos?

Tampouco faz sentido abordá-la como uma dimensão acessória à finalidade fiscal de arrecadar recursos para o Estado, ou a ela subordinada. Seja pela perspectiva econômica, histórica, ou normativa, o que se observa é a constante tendência à separação entre o regime jurídico da fiscalidade e da extrafiscalidade, cuja única semelhança segue sendo o fato de serem veiculadas pelo mesmo instrumento.

Sob ângulo da racionalidade econômica, a coordenação da política fiscal é um imperativo que tende, invariavelmente, à centralização das funções distributivas e estabilizadora.

Tendo isso em vista, analisando os dilemas do sistema tributário brasileiro, José Roberto Afonso questiona como poderá a União formular e executar com eficácia a política macroeconômica se é desestimulada a ampliar o Imposto de Renda, em face do art. 159 da CF estabelecer a destinação de 48% de sua arrecadação para repartição com o FPE (21,5%), o FPM (23,5%), o FNE (1,8%) e o FNO (1,2%)?[373]

Além disso, como poderá a União recorrer à política tributária para estabilização macroeconômica se não controla o imposto mais importante incidente sobre o mercado doméstico? Será possível que os governos subnacionais administrem e arrecadem o ICMS e o ISS de uma maneira que atendam a suas necessidades financeiras, atraiam investimentos e auxiliem na política de estabilização?[374]

A própria evolução legislativa brasileira demonstra com clareza que uma das formas de tatear esses dilemas nacionais é atentar para a gradual separação entre a competência tributária e a capacidade de intervenção extrafiscal. As progressivas mudanças no modelo federativo da constituição de 1891 caminharam no sentido dessa cisão, cuja tendência atual é se aprofundar.

---

[373] AFONSO, José Roberto. op. cit., p. 322
[374] Idem.

Gilberto Bercovici lembra que o federalismo adotado pela constituição de 1891, moldado à semelhança do federalismo dualista norte-americano, buscou de tal maneira garantir autonomia dos entes federados que acabou por restringir a cooperação entre eles a situações excepcionais, como de calamidade pública.[375] Um modelo que destoava não apenas do que era a relação unitária entre o Império e as Províncias, como também do que viria a ser a relação federativa entre União e Estados a partir da década de 1930, com a progressiva adoção de um modelo de federalismo cooperativo.[376] Uma ruptura com o passado e com o futuro.

Os estados se constituíam como espaços econômicos quase autárquicos, podendo legislar e tributar sobre o comércio exterior e interior, o que inviabilizou qualquer política econômica propriamente dita da União até a Revolução de 1930.[377] Tendo-se clareza que nem mesmo o federalismo norte-americano adotou essa via, optando-se lá pela competência concorrente entre União e estados para criar tributos, admitindo-se a bitributação (exceto para o comércio exterior que fora reservado exclusivamente à União).[378]

Francisco de Oliveira o classificou como uma solução jurídica para acolher o *status quo* constituído pelas oligarquias regionais durante o Império. Uma ideia fora do lugar, ausente da tradição de pensamento nacional.[379] Pois, diferentemente do que marca a construção do federalismo nos Estados Unidos ou na Europa – a afirmação de uma cidadania local, cultural e política – o anseio do federalismo no Brasil sempre esteve ligado às aspirações de desenvolvimento regional do país e à assimetria entre regiões decorrente da dependência econômica.[380] Anseio esse que depende pouco ou nada da autonomia dos estados, mas sim da descentralização e redirecionamento dos investimentos.

Ademais, esse modelo de uma federação dualista e economicamente autônoma, foi ferido de morte com a integração dos mercados na década de 1930, que passa gradualmente a centralizar na União a política econômica do país.[381] Em um

---

[375]BERCOVICI, Gilberto. op. cit. 2004, p. 31.
[376]Ibidem, p. 23/ 31/ 39.
[377] OLIVEIRA, Francisco de. op. cit., p. 80.
[378] HAMILTON, Alexander; MADISON, James; e JAY, John. *O Federalista*. Trad: Hiltomar Martins Oliveira. Belo Horizonte: Líder, 2003, p. 206 e 207.
[379]OLIVEIRA, Francisco de. op. cit., p. 76.
[380] FURTADO, Celso. *O Longo Amanhecer*: Reflexões sobre a Formação do Brasil. 2ª Ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1999, p. 46.
[381] OLIVEIRA, Francisco de. op. cit., p. 80.

movimento que, da perspectiva dos instrumentos fiscais como o sistema tributário, simultaneamente concentra na União a capacidade de legislar e intervir na economia pela tributação e desconcentra – ainda que timidamente – a receita tributária da União para estados e municípios por meio de transferências verticais compensatórias dos Fundos Constitucionais.[382]

Aprofundado ao limite com as reformas da década de 1960, houve uma transição definitiva desse modelo estanque de repartição de competências federativas para construção de um sistema tributário nacional compartilhado. Sistema esse que se estabelecia com a repartição da fiscalidade em troca da concentração da extrafiscalidade. O IPI e o IR passam a destinar parte de sua arrecadação para o Fundo de Participação dos Municípios (FPM) e para o Fundo de Participação dos Estados (FPE), com base em critérios como a extensão territorial e o coeficiente populacional de cada ente.[383] Em contrapartida, os limites para fixação de alíquotas de ICM e de ISS passaram para órbita da União.

Uma estrutura cuja fisionomia geral foi mantida com a redemocratização e até ampliada em alguns aspectos, como argumenta Fernando Rezende.[384] Se por um lado a reforma tributária de 1988 vedou à União conceder incentivos por conta de tributos estaduais e municipais, como fez em larga medida nos anos 1970, e ampliou enormemente a base de incidência do ICMS em relação ao ICM, por outro incorporou o sistema de limites à capacidade legislativa e tributária dos estados e municípios, visando dirimir potenciais conflitos de uma indesejada utilização extrafiscal de seus impostos e ampliou ao máximo as transferências intergovernamentais instituídas na década de 1960.[385]

Da mesma forma, a repartição de competências concorrente para legislar sobre direito tributário, financeiro e econômico, segue no sentido do estabelecimento das regras gerais de intervenção extrafiscal pela União, cabendo aos Estados lhe suplementar e aos Municípios agir somente no que concerne aos interesses locais.

---

[382] Ibidem, p. 81.

[383] Vide: arts. 86 à 91 do CTN. BRASIL. BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui norma gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. In: Vade Mecum Tributário e Financeiro. Florianópolis: Conceito, 2010. Organização do texto: João Batista Lazzari et al.

[384] RESENDE, Fernando. *O Financiamento das Políticas Públicas:* Problemas Atuais. In: ÁLVAREZ AFFONSO, Rui Britto; e BARROS SILVA, Pedro Luiz. (orgs.). *A Federação em Perspec*tiva: Ensaios Selecionados. São Paulo: Fundap, 1995, p. 246.

[385]Idem. Ver também: AFONSO, José Roberto. op. cit., p. 320.

A lógica do federalismo fiscal brasileiro, portanto, apesar de algumas inflexões, é de não confundir a repartição de fontes tributárias exclusivas, e sua capacidade legislativa decorrente disso, com a capacidade extrafiscal de intervir regulatoriamente por meio destes tributos. Desde a década de 1930 foi operada uma transição em nosso sistema tributário que ruma para um modelo de federalismo cooperativo em que a característica central da repartição de competências é dada pelos artigos 22, 23, 24, 25 e 30 da constituição de 1988, elegendo as matérias a que incumbe a cada um dos entes da federação legislar de forma privativa, comum ou concorrente.

Dessa perspectiva, fenômenos como a guerra fiscal do ICMS no Brasil são claras deturpações do sistema tributário, em flagrante afronta à constituição. Da perspectiva jurídica não há dúvidas quanto à inconstitucionalidade destes benefícios. Boa parte deles consiste no manejo de incentivos concedidos por atos infralegais estaduais, mascarados por simulações jurídicas, que buscam driblar os limites da Lei complementar 24/1975, que estabelece a necessidade de unanimidade no CONFAZ para a provação de incentivos fiscais de ICMS.[386]

A ideia de que um ente incompetente para legislar sobre uma determinada matéria tenha competência para regulá-la por meio de seus tributos é de um instrumentalismo que não mais encontra ambiente face o direito constitucional positivo brasileiro. A busca por centralização na gestão da extrafiscalidade estabilizadora é inerente à racionalidade econômica e, inevitavelmente se imporá. As diversas tentativas de reformas tributárias constitucionais no período recente apontam nesse sentido.

Entretanto, na procura pela manutenção de uma pretensa autonomia federativa, ao modelo do federalismo norte-americano e do federalismo brasileiro da república velha, muitos ainda insistem em procurar uma repartição tributária equilibrada em que se encontre uma alternativa para transferir para União o controle da tributação sobre o consumo, realizada em parte pelo ICMS, garantindo aos Estados uma faixa de tributação alternativa que mantenha os níveis fiscais de arrecadação da circulação de mercadorias sem a sua capacidade de produzir os impactos extrafiscais regulatórios que a mesma produz.

Somos céticos quanto a essa via. Muitos diagnósticos e propostas recentes de reforma do sistema tributário, voltadas para questões como a diminuição da carga, a

[386]Para um mapeamento da guerra fiscal presente no STF por uma sucessão de Ações Diretas de Inconstitucionalidade, ver: FIGUEIREDO, Ademir Picanço de. op. cit., p. 67- 92.

racionalização dos tributos ou o aumento da equidade geral da tributação, não conseguiram avançar porque não puderam oferecer garantias aos envolvidos de que eles não sairiam delas com menos recursos.

Pensamos que uma tendência promissora é aprofundar o federalismo cooperativo já inscrito na Constituição de 1988, separando ainda mais o debate das fontes de financiamento tributário do debate dos instrumentos de intervenção tributária.

É equivocado, porém, acreditar que o quadro normativo atual é suficiente para enfrentar esse conflito – que a experiência prática demonstra persistir – ou confiar ao STF a responsabilidade por dirimi-lo. Há uma série de possíveis inovações incrementais capazes de atenuar o problema, as quais nos permitimos apontar algumas.

Um primeiro passo possível é se caminhar rumo a um maior rigor contra as utilizações extrafiscais dos tributos estaduais e municipais que são diametralmente opostas a extrafiscalidade estabilizadora nacional.

Como não seria possível estabelecer dois regimes jurídicos para o tratamento da tributação de acordo com a sua finalidade arrecadatória ou regulatória, sem exigir com isso uma interpretação jurídica da norma que veicule a medida, o sistema tributário nacional caminhou no sentido da limitação das técnicas de intervenção do Estado sobre o domínio econômico por indução tributária.

Nesse sentido, a constituição concedeu ao Senado Federal competência para limitar os parâmetros das alíquotas em todos os impostos estaduais, o ITCMD, IPVA e ICMS, e previu leis complementares para fixar as alíquotas do ISS municipal.[387] Da mesma forma, previu leis complementares para dispor sobre a forma e as condições para concessões de isenções, incentivos e benefícios fiscais de ICMS e ISS.[388] Por fim, previu também as hipótese e formas de variação progressiva das alíquotas de IPTU.[389]

Partindo desse quadro é possível aprofundá-lo, pela promulgação de novas leis complementares dos impostos mais problemáticos (como um adendo à Lei Complementar 24/1975) ou de normas gerais de direito tributário, estabelecendo sanções aos governadores e prefeitos que lancem mão destes artifícios à revelia de sua

[387] Artigo 155, § 1º, inciso IV; Artigo 155, § 2º, incisos IV e V; Artigo 155 § 6º, incisos I e II; e Artigo 156, § 3º, inciso I. In: BRASIL. *Constituição* (1988). *Constituição* da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988. Organização do texto: Juarez de Oliveira.
[388] Artigo 155, § 2º, incisos XII, alínea "g"; e Artigo 156, § 3º, inciso III. In: Idem.
[389] Artigo 156, § 1º, incisos I e II; e Artigo 182, § 4º, inciso II. In:Idem.

incompetência constitucional para fazer uso extrafiscal destes tributos, à semelhança da Lei de Responsabilidade Fiscal. Dessa forma, pode-se caminhar para a elaboração de uma espécie de "Lei de Responsabilidade Tributária Extrafiscal".

Posteriormente, uma tendência seria transitar para consolidação de um sistema tributário verdadeiramente nacional, de um federalismo cooperativo, em que a repartição das fontes tributárias não se confunde com a capacidade de intervenção extrafiscal, e que a mesma seja de fato concorrente, cabendo à União estabelecer regras gerais; aos estados suplementá-las ou estabelecê-las na ausência de lei federal, e aos municípios intervir sobre os temas de interesse local ou supletivamente à União e aos estados.

Inevitavelmente, no federalismo brasileiro a capacidade de estados e municípios fazerem política econômica é restrita. Em um sistema tributário nacional integrado, não há como a intervenção por extrafiscalidade alocativa dos estados e municípios se dar à custa da estabilidade macroeconômica do país. Contudo, há, sim, espaço para políticas extrafiscais de estados e municípios, mas esse é o espaço de sua autonomia legislativa residual, comum e supletiva estabelecida na constituição.

Nada impede, porém, que as expensas de tornar mais rígida a restrição à capacidade de estados e municípios intervenham na economia por extrafiscalidade alocativa de seus tributos, que se ampliem as transferências intergovernamentais a todos os tributos da União, sobretudo estendendo às contribuições sociais a obrigatoriedade de repartição. Essa medida fortaleceria a cooperação federativa e estimularia a União à incidir de forma mais contundente sobre a regressividade do sistema tributário, o que até hoje vem sendo postergado em razão das disfunções e descoordenações federativas.

A esse respeito é precisa a constatação de Erika Amorim Araújo de que passamos de um modelo sustentado pela tributação de mercadorias produzidas no exterior e consumidas internamente para um modelo sustentado na tributação de mercadorias produzidas internamente.[390] A principal fonte de financiamento do Estado seguiu sendo a tributação indireta, ainda que realizada de forma mais coordenada e racional da perspectiva do mercado.

[390]ARAÚJO, Erika Amorim. *A Tributação do Consumo pela Sistemática do Valor Adicionado em Contextos Federativos: Problemas e Possíveis Alternativas para Lidar com a Questão*. Campinas: Unicamp – Instituto de Economia. Dissertação de Mestrado, 1999, p. 132.

Entretanto, para enfrentar esses desafios do sistema tributário, que concernem à sua capacidade de viabilizar ações distributivas e alocativas eficientes, é preciso que solucionemos os impasses jurídicos em torno das competências para intervenção econômica pela tributação. Tarefa essa que, a nosso ver, ao menos do ponto de vista acadêmico, avança ao nos debruçarmos sobre uma compreensão própria e autônoma da regulação jurídica da extrafiscalidade da tributação brasileira.

BIBLIOGRAFIA

ABREU, Marcelo de Paiva (org.). *A Ordem do Progresso:* Cem Anos de Política Econômica Republicana*, 1889-1989*. Rio de Janeiro: Campus, 1990.

AFONSO, José Roberto. *A Questão Tributária e o Financiamento dos Diferentes Níveis de Governo*. In: ÁLVAREZ AFFONSO, Rui Britto; e BARROS SILVA, Pedro Luiz. (orgs.). *A Federação em Perspec*tiva: Ensaios Selecionados. São Paulo: Fundap, 1995.

AFONSO, José Roberto Rodrigues; e ARAÚJO, Erika Amorim, *Pós-constituinte e Impostos Indiretos:* Deformar ou Reformar? In: BIASOTO JÚNIOR, Geraldo e PINTO, Márcio Percival Alves (orgs.). *Política Fiscal e Desenvolvimento no Brasil*. Campinas: Editora Unicamp, 2006.

AGUILLAR, Fernando Herren. *Direito Econômico:* Do Direito Nacional ao Direito Supranacional. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.

_____. *Metodologia da Ciência do Direito*. São Paulo: Atlas, 2009.

AMARAL MARTINS, Gustavo do. *Mercado e Tributação:* Os Tributos, sua relação com a Ordem Econômica e a Necessidade de Considerá-la na Interpretação e Aplicação do Direito Tributários. In: DOMINGUES, José Marcos (coord.). *Direito Tributário e Políticas Públicas*. Belo Horizonte: MP, 2008.

ANDRADE, José Maria Arruda de. *Interpretação da Norma Tributária*. 1. Ed. v. 1. São Paulo: MP Editora, 2006.

_____. *Interpretação e Aplicação da Lei Tributária:* da Consideração Econômica da Norma Tributária à Análise Econômica do Direito. In: Hugo de Brito Machado. (Org.). *Interpretação e Aplicação da Lei Tributária*. São Paulo: Editora Dialética, 2010.

ARAÚJO, Erika Amorim. *A Tributação do Consumo pela Sistemática do Valor Adicionado em Contextos Federativos:* Problemas e Possíveis Alternativas para Lidar com a Questão. Campinas: Unicamp – Instituto de Economia. Dissertação de Mestrado, 1999.

ASSUNÇÃO, Matheus Carneiro. *Incentivos Fiscais e Desenvolvimento Econômico:* a função das normas tributárias indutoras em tempos de crise. Finanças Públicas – XV Prêmio Tesouro Nacional. 2010.

ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

_____. *Apontamentos de Ciência das Finanças: Direito Financeiro e Tributário*. 2ª Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1969.

_____. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª. Ed. 13ª Tiragem. São Paulo: Malheiros, 1999.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1970.

_____. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. 14ª. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984.

_____. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7ª Ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2006.

BECKER, Alfredo Augusto. *Carnaval Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1989.

_____. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 4ª. Ed. São Paulo: Noses, 2007.

BERCOVICI, Gilberto. *Dilemas do Estado Federal Brasileiro*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.

_____. *Constituição econômica e desenvolvimento* – Uma leitura a partir da constituição de 1988. São Paulo: Malheiros, 2005.

_____. *O Ainda Indispensável Direito Econômico*. In: BENEVIDES, Maria Victoria de Mesquita; BERCOVICI, Gilberto; MELO, Claudineu de. *Direitos Humanos, Democracia e República*: Homenagem a Fabio Konder Comparato. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

_____. *O Direito Constitucional passa e o Direito Administrativo fica*. In: TELES, Edson; e SAFATLE, Vladimir (orgs.). *O que Resta da Ditadura*. São Paulo: Boitempo, 2010.

_____. *Direito Econômico do Petróleo e dos Recursos Minerais*. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

_____. *Política Econômica e direito econômico*. In: Revista Fórum Direito Financeiro e Econômico – RFDFE I Belo Horizonte, ano I, nº 1, mar/ago 2012, p. 199-219.

BIASOTO JÚNIOR, Geraldo e PINTO, Márcio Percival Alves (orgs.). *Política Fiscal e Desenvolvimento no Brasil*. Campinas: Editora Unicamp, 2006.

_____. *O Sistema Tributário Brasileiro:* uma Trajetória de Fragmentação. In: BIASOTO JÚNIOR, Geraldo e PINTO, Márcio Percival Alves (orgs.). *Política Fiscal e Desenvolvimento no Brasil*. Campinas: Editora Unicamp, 2006.

BOBBIO, Norberto. *Da Estrutura à Função:* Novos Estudos de Teoria do Direito. Trad. Daniela Beccaccia Versiani. Barueri: Manole, 2007.

BRASIL. *Constituição* (1988). *Constituição* da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988. Organização do texto: Juarez de Oliveira.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui norma gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. In: Vade Mecum Tributário e Financeiro. Florianópolis: Conceito, 2010. Organização do texto: João Batista Lazzari et al.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 656. In: Vade Mecum Tributário e Financeiro. Florianópolis: Conceito, 2010. Organização do texto: João Batista Lazzari et al.

BUCHANAN, James M. e MUSGRAVE, Richard A. *Public Finance and Public Choice:* Two Contrasting Visions of the State. Cambridge: MIT Press, 1999.

BUCCI, Maria Paula Dallari Bucci (coord.). *Políticas Públicas:* Reflexões sobre o Conceito Jurídico. São Paulo: Saraiva, 2006.

BULHÕES, Octávio Gouvêa de. *Aspectos da Reforma Tributária*. In: Revista de Direito Administrativo. Vol. 113, Rio de Janeiro, 1973, p. 1-6.

CALIENDO, Paulo. *Direito Tributário e Análise Econômica do Direito:* Uma Visão Crítica. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

CALLON, Michel. *Introduction:* The Embeddedness of Economic Markets in Economics. In: CALLON, Michel (ed). *The Laws of the Markets*. Oxford: Blackwell Publishers, 1998.

_____. *An Essay on Framing and Overflowing: Economic Externalities Revisited by Sociology*. In: CALLON, Michel (ed). *The Laws of the Markets*. Oxford: Blackwell Publishers, 1998.

_____. *Actor-network Theory – the Market Test*. In: LAW, John; and HASSARD, John (ed). *Actor Network Theory:* and After. Oxford: Blackwell Publishers, 1999, p. 181/195.

CAMPOS, Dejalma de. *A dimensão Jurídica do Tributo* In: MARTINS, Ives Gandra (org.). *Tributo uma Reflexão Multidisciplinar sobre sua Natureza*. Rio de Janeiro: Forense, 2007

CARDOSO JR, José Celso (org.). *A Constituição Brasileira de 1988 Revisitada:* Recuperação Histórica e Desafios Atuais das Políticas Públicas nas Áreas Econômica e Sociais. Vol. 1. Brasília: IPEA, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. *O Instituto da Isenção como Instrumento de Extrafiscalidade*, Projeção: Revista Brasileira de Tributação e Economia, ano I, nº 11, out/1976, p. 32/38.

_____. *Teoria da Norma Tributária*, Max Limonad, 3ª Ed. São Paulo, 1998.

_____. *Curso de Direito Tributário*. 23ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

CARRAZA, Antonio Roque. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 28ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

COMPARATO, Fábio Konder. *O indispensável Direito Econômico*. In: Revista dos Tribunais. Ano 54. Vol. 353, São Paulo, 1965 pp. 15-26.

_____. *Ensaio sobre o juízo de constitucionalidade de políticas públicas*. In: BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Estudo em Homenagem a Geraldo Ataliba*. v. 2. São Paulo: Malheiros, 1997.

CONTI, José Maurício. *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*. São Paulo: Dialética, 1996.

_____. *Sistema Constitucional Tributário Interpretado pelos Tribunais*. São Paulo: Oliveira Mendes, 1997.

CORRÊA, Walter Barbosa. *Contribuição ao Estudo da Extrafiscalidade*. São Paulo: Faculdade de Direito da USP. Tese de Livre Docência, 1964.

DAIN, Sulamis. *A Economia Política da Reforma Tributária de 2003*. In: BIASOTO JÚNIOR, Geraldo e PINTO, Márcio Percival Alves (orgs.). *Política Fiscal e Desenvolvimento no Brasil*. Campinas: Editora Unicamp, 2006

DALLARI BUCCI, Maria Paula. *O Conceito de Política Pública em Direito*. In: DALLARI BUCCI, Maria Paula (org.). *Políticas Públicas:* Reflexões sobre o Conceito Jurídico. São Paulo: Saraiva, 2006.

DEODATO, Alberto. *As Funções Extra-Fiscais do Imposto*. Belo Horizonte: Faculdade de Direito da Minas Gerais. Tese para o Concurso de Professor Catedrático de Ciência das Finanças, 1949.

_____. *Manual de Ciência das Finanças*. 13ª Ed. São Paulo: Saraiva, 1973.

DE PAULA, Tomás Bruginsky. *Padrões de Financiamento do Setor Público* – Uma Análise do Sistema Fiscal e do Setor Produtivo Estatal no Brasil. Campinas: Unicamp – Instituto de Economia. Dissertação de Mestrado, 1989.

FERRAZ JR, Tércio Sampaio. *Função Social da Dogmática Jurídica*. São Paulo: Max Limonad, 1998.

FIGUEIREDO, Ademir Picanço de. *Conflito Fiscal Federativo:* Os incentivos dos Estados na Jurisprudência do STF. Belém: Universidade Federal do Pará. Dissertação de Mestrado, 2007.

FURTADO, Celso. *O Longo Amanhecer*: Reflexões sobre a Formação do Brasil. 2ª Ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1999.

GIAMBIAGI, Fabio e ALÉM, Ana Cláudia. *Finanças Públicas:* Teoria e Prática no Brasil. 2ª Ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2000.

GIANNINI, A. D. *Elementi di Diritto Finanziario*, Milano, Dott. A. Giuffrè Editore, 1945.

GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na constituição de 1988 (interpretação e crítica)*. 8ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

GRIZIOTTI, Benvenuto. *Principios de Ciencia de las Finanzas*. Trad. Dino Jarah, Ed. Roque Depalma, Buenos Aires, 1959.

GOUVÊA, Marcus de Freitas. *A Extrafiscalidade no Direito Tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

HAMILTON, Alexander; MADISON, James; e JAY, John. *O Federalista*. Trad: Hiltomar Martins Oliveira. Belo Horizonte: Líder, 2003

JUSTEN FILHO, Marçal. *Sistema Constitucional Tributário:* Uma Aproximação Ideológica. Curitiba. Revista da Faculdade de Direito da UFPR. Ano 30. Nº 30, 1998.

KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Trad. João Baptista Machado. 6ª Ed. São Paulo: Martins Fontes, 1988.

KEYNES, John Maynard. *A Teoria Geral do Emprego, do Juro e da Moeda*. Trad. Mário R. da Cruz. São Paulo: Atlas, 1992.

KORNIS, George Edward Machado. *Repensando o PAEG:* Uma Revisão das Análises da Política Econômica Brasileira – 1964-1966. Campinas: Unicamp – Instituto de Filosofia e Ciências Humanas. Dissertação de Mestrado, 1983.

LEAL, Victor Nunes. *Coronelismo, Enxada e Voto:* O Município e o Regime Representativo no Brasil. 7ª. Ed. São Paulo: Companhia das Letras, 2012.

LOBO, Rogério Leite. *Os Atos de Tributação Interventivos no Domínio Econômico:* Proposta de Classificação e Considerações sobre o seu Regime Jurídico. In: Revista de Direito Administrativo, Vol. 232, Rio de Janeiro, 2003, pp. 29-52.

LOPREATO, Francisco Luiz Caseiro. *O Colapso das Finanças Estaduais e a Crise da Federação*. São Paulo: UNESP, 2002.

MARTINS, Ives Gandra (org.). *Tributo uma Reflexão Multidisciplinar sobre sua Natureza*. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

MONTEIRO DE BARROS, Theotônio M. B. Filho. *As taxas e seus problemas teóricos*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1941.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *A Constituição de 1967 e a Infra-Estrutura Tributária*. In: Revista de Direito Público, Vol. 2, 1969.

MUSGRAVE, Richard. A. *Teoria das Finanças Públicas:* Um Estudo de Economia Governamental. Trad: Auriphebo Berrance Simões. Vol 1. São Paulo: Atlas, 1973.

NAVARRO COELHO, Sacha Calmon. *Teoria Geral do Tributo e da Exoneração Tributária*. 2ª. Ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1986.

NUNES, Antonio José Avelãs. *Uma Introdução À Economia Política*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. *A Reforma Tributária de 1966 e a Acumulação de Capital no Brasil*. 2ª ed. Belo Horizonte: Oficina de Livros, 1991.

_____. *Crise, Reforma e Desordem do Sistema Tributário Nacional*. Campinas: Editora da Unicamp, 1995.

_____. *A Lógica das Reformas: A Evolução do Sistema Tributário (1966-2002)*. In: BIASOTO JÚNIOR, Geraldo e PINTO, Márcio Percival Alves (orgs.). *Política Fiscal e Desenvolvimento no Brasil*. Campinas: Editora Unicamp, 2006.

OLIVEIRA, Francisco de, *A Crise da Federação:* da Oligarquia à Globalização. In: ÁLVAREZ AFFONSO, Rui Britto; e BARROS SILVA, Pedro Luiz. (orgs.). *A Federação em Perspec*tiva: Ensaios Selecionados. São Paulo: Fundap, 1995.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e da Jurisprudência*. Porto Alegre: Esmafe, 2009.

QUADROS, Waldenir Luiz de. *O ICMS e a Tributação do Valor Adicionado:* Uma análise da Sistemática da Tributação do Consumo no Brasil. Campinas: Unicamp – Instituto de Economia. Dissertação de Mestrado, 1994.

REZENDE, André Lara. *Estabilização e Reforma: 1964-1967*. In: ABREU, Marcelo de Paiva (org.). *A Ordem do Progresso: Cem Anos de Política Econômica Republicana, 1889-1989*. Rio de Janeiro: Campus, 1990.

RESENDE, Fernando. *O Financiamento das Políticas Públicas:* Problemas Atuais. In: ÁLVAREZ AFFONSO, Rui Britto; e BARROS SILVA, Pedro Luiz. (orgs.). *A Federação em Perspec*tiva: Ensaios Selecionados. São Paulo: Fundap, 1995.

_____. ICMS: Gênese, Mutações, Atualidade e Caminhos para Recuperação. Brasília: IDP e FGV Projetos. vol 2.

REZENDE, Fernando; OLIVEIRA, Fabrício Augusto de e ARAÚJO, Erika Amorim. *O Dilema Fiscal: Remendar ou Reformar?* Rio de Janeiro: FGV, 2007.

RIBEIRO, Bernardo. *Infra-Estrutura Tributária*. Doutrina RDP-2.

SCHUMPETER, Joseph Alois. *The Economics and Sociology of Capitalism*. Ed: Richard Swedberg. New Jersey: Princeton University Press, 1991.

SHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SOUZA, Rubens Gomes de. *A Reforma Tributária no Brasil*. In: Revista de Direito Administrativo, vol. 87, Rio de Janeiro, 1967, pp. 1-16.

_____. Compêndio de Legislação Tributária: Parte Geral. 3ª Ed. São Paulo, 1975, IBET.

SOUZA, Washington Peluso Albino de. *Direito Econômico*. São Paulo: Saraiva, 1980.

TORRES, Heleno Taveira. *Incentivos Fiscais na Constituição e o "crédito prêmio de IPI"*. Revista Fórum de Direito Tributário – RFTD, ano 3, n. 14, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. *A Chamada "Interpretação Econômica do Direito Tributário", A Lei Complementar 104 e os Limites Atuais do Planejamento Tributário*. In: Revista Ciências Sociais, Vol. 7, nº 1, Rio de Janeiro, 2001, pp. 29-37.

_____. *As Influências Italianas no Direito Tributário Brasileiro*. In: Revista de Direito Tributário, v. 84, São Paulo, Malheiros, 2002, p. 80.

_____. *Interpretação e Integração da Lei Tributária*. In: Hugo de Brito Machado. (Org.). *Interpretação e Aplicação da Lei Tributária*. São Paulo: Editora Dialética, 2010, p. 333-355.

_____. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 18ª Ed. São Paulo: Renovar, 2011.

VARSANO, Ricardo. *A Evolução do Sistema Tributário ao Longo do Século:* Anotações e Reflexões para Futuras Reformas. Rio de Janeiro: Texto para Discussão nº 405 IPEA, 1996.

VENÂNCIO FILHO, Alberto. *A intervenção do Estado no domínio econômico:* o Direito público econômico no Brasil. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

VIDIGAL, Geraldo de Camargo. *Teoria Geral do Direito Econômico*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977.

WATANABE, Marta. *Economistas divergem sobre estratégia de fazer uma reforma tributária "fatiada"*. Valor Econômico, São Paulo, 30 de outubro de 2012. 1 cad. página A2.

WEBER, Max. *Economia e Sociedade*. Trad. Regis Barbosa e Karen Barbosa. Vol. 2. Brasília: Editora UNB, 1999.

_____. *O Direito na Economia e na Sociedade*. Trad. Marsely De Marco Martins Dantas. 1ª Ed. São Paulo: Ícone, 2011.