

PEDRO EDUARDO PINHEIRO SILVA

**O SISTEMA TRIBUTÁRIO:
CONSTITUIÇÃO ECONÔMICA E
JUSTIÇA FISCAL**

ORIENTADOR: PROFESSOR DOUTOR GERD WILLI ROTHMANN

DISSERTAÇÃO DE MESTRADO

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

FACULDADE DE DIREITO

SÃO PAULO

2010

PEDRO EDUARDO PINHEIRO SILVA

**O SISTEMA TRIBUTÁRIO:
CONSTITUIÇÃO ECONÔMICA E
JUSTIÇA FISCAL**

Dissertação apresentada à
Faculdade de Direito da
Universidade de São Paulo
como parte dos requisitos para
a obtenção do título de Mestre,
sob a orientação do Professor
Doutor Gerd Willi Rothmann

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

FACULDADE DE DIREITO

SÃO PAULO

2010

]

Ao meu pai, exemplo da vida inteira, à minha mãe, exemplo de generosidade e virtude, a Luciana, por estar ao meu lado na empreitada da vida, à minha filha Paula, uma bela e feliz criança que muitas alegrias traz e há de trazer.

À memória do inesquecível mestre, pioneiro nos estudos do Direito Tributário e das Ciências das Finanças, baiano, assim como quem lhe presta a homenagem, Aliomar Baleeiro.

AGRADECIMENTOS

Agradecer é reconhecer a importância de algumas pessoas, entidades físicas e espirituais à realização de sonhos. É a pequena paga que se dá àqueles que contribuíram, de alguma forma, para o sucesso de um empreendimento.

A Deus e Nossa Senhora.

Aos meus pais e familiares, pelo apoio e confiança em minha capacidade de realizar.

Às Professoras Doutoras Misabel Derzi e Alessandra Brandão, por apresentarem-me o Direito Tributário e, extensivamente, às casas onde conclui minhas graduações nas alterosas mineiras.

Ao meu orientador, Professor Doutor Gerd W. Rothmann, pela segura orientação e à Faculdade de Direito do Largo do São Francisco, nele personificada.

À amiga Erika Braga Justo pela dedicação com que me apoiou, moral e intelectualmente, desde o processo seletivo para o mestrado até o término deste trabalho.

ABREVIATURAS E SIGLAS

ADCT – Ato das Disposições Constitucionais Transitórias

ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade

art. – artigo

CADE – Conselho Administrativo de Defesa Econômica

COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

CPMF – Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira

CSLL – Contribuição Social sobre Lucro Líquido

Dep. - Deputado

Etco – Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial

Ibre/FGV – Instituto Brasileiro de Economia da Fundação Getúlio Vargas

ICM – Imposto sobre Circulação de Mercadorias

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

IGP-M (FGV) – Índice Geral de Preço de Mercado da Fundação Getúlio Vargas

INSS – Instituto Nacional do Seguro Social

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

IPTU – Imposto Predial Territorial Urbano

IPVA – Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores

IR – Imposto de Renda

IRPF – Imposto de Renda das Pessoas Físicas

IRPJ – Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas

ISS – Imposto sobre Serviços

ISSQN – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza

ITR – Imposto Territorial Rural

Min. - Ministro

OCDE – Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico

PDTA – Programa de Desenvolvimento Tecnológico Agropecuário

PDTI – Programa de Desenvolvimento Tecnológica Industrial

PIB – Produto Interno Bruto

POF – Pesquisa de Orçamentos Familiares

RE – Recurso Extraordinário

RESUMO

Nesta obra, discorre-se sobre os princípios jurídicos, deduzidos do valor justiça, importantes à conformação de um sistema tributário, cujos efeitos econômicos mostrem-se constitucionais em face dos objetivos da Constituição Econômica, dentre os quais se incluem a justiça social e a justiça fiscal.

A história constitucional republicana brasileira condicionou o surgimento da “técnica da minudência”, de modo que se impõe superá-la para reconhecer legítimas limitações ao poder de tributar, implícitas ou explícitas, fora dos capítulos especificamente dedicados à matéria tributária, reconhecendo-se, assim, a unidade inerente ao ordenamento jurídico.

O autor conclui que há diversas limitações constitucionais ao exercício de competências tributárias, comprometidas com o valor justiça, determinadas por princípios da Constituição Econômica e por princípios decorrentes da justiça fiscal, implícitos ou explícitos, que determinam os contornos de um sistema tributário ideal, não do ponto de vista da Ciência das Finanças, mas da ordem constitucional vigente, a ser instituído e tutelado pelos formuladores da política tributária que, por isso, não devem buscar objetivos meramente orçamentários, condicionantes de uma desordenada atividade de instituição de tributos, mas o desiderato de instituir um verdadeiro sistema tributário comprometido com objetivos determinados por valores constitucionalmente albergados.

Palavras-chave: Justiça Fiscal, Justiça Social, Sistema Tributário, Constituição Econômica, Efeitos Econômicos da Tributação, Constitucionalidade dos efeitos econômicos da tributação, Princípios Tributários, Princípios da Constituição Econômica.

ABSTRACT

This essay addresses juridical principles, deducted from justice value, important to the conformation of a tributary system which economical effects should prove to be constitutional when compared to the objectives of the Economical Constitution, such as social and fiscal justice.

The Brazilian republican constitutional history conditioned the appearance of the “detail technique”, which imposes the need to surpass it in order to acknowledge legitimate limitations to the power of laying tributes, implicit or explicit, outside the chapter specifically dedicated to tax matter, thus recognizing the intrinsic unity of the legal system.

The author concludes that there are several constitutional limitations to the exercise of tax competence, committed to the justice value, determined by principles of the Economic Constitution and by principles resulting from fiscal justice, implicit or explicit, that determine the boundaries of an ideal tax system, not from the perspective of Public Economics, but from the ruling constitutional order, which is to be established and protected by the formulators of tax politics that, therefore, shouldn’t aim merely at budget goals, condition to a chaotic activity of tax imposition, but the desire to found a true tax system committed to goals determined by constitutionally sheltered values.

Key words: Fiscal Justice, Social Justice, Tax system, Economic Constitution, Taxing Economical Effects, Constitutionality of Taxing Economical Effects, Tax Principles, Economic Constitution Principles.

ÍNDICE

INTRODUÇÃO

I.	Delimitação do objeto e justificativas -----	14
II.	Esquema do estudo -----	17

CONSIDERAÇÕES PROPEDEÚTICAS

I.	Valores, princípios e regras -----	19
II.	Interpretação constitucional: a constitucionalidade pelos efeitos da norma em função das finalidades constitucionais -----	25
III.	Esboço histórico da tributação e das políticas econômicas constitucionalizadas no Brasil durante o período republicano: desafios à unidade do ordenamento jurídico -----	32
III.1.	Contextualização histórica -----	32
III.2.	Desafios à unidade do ordenamento jurídico: a superação da “técnica da minudência” e a necessária adequação do sistema tributário frente aos objetivos e princípios da Constituição Econômica e da justiça fiscal -----	45

PRIMEIRA PARTE

OS EFEITOS ECONÔMICOS DA TRIBUTAÇÃO EM FUNÇÃO DOS OBJETIVOS E PRINCÍPIOS DA CONSTITUIÇÃO ECONÔMICA

CAPÍTULO I – CONSTITUIÇÃO ECONÔMICA E SISTEMA TRIBUTÁRIO

I.	Direito Econômico como instrumento de interpretação teleológica -----	50
II.	Constituição Econômica como constituição dirigente -----	52
II.1.	Constituição Econômica -----	52
II.2.	Constituição dirigente e objetivos da Constituição Econômica -----	53
III.	Princípios da Constituição Econômica e sistema tributário -----	59

CAPÍTULO II – A TRIBUTAÇÃO E O PRINCÍPIO DA SOBERANIA

I.	Conteúdo do princípio da soberania -----	60
II.	Acordos internacionais em matéria tributária e o princípio da soberania -----	61

III.	Conveniência da adoção do princípio do destino e princípio da soberania -----	62
IV.	Tributação extrafiscal, desenvolvimento tecnológico e princípio da soberania -----	64
V.	Vedação à concorrência tributária internacional ruínosa e princípio da soberania -----	65

CAPÍTULO III – A TRIBUTAÇÃO E O PRINCÍPIO DA PROPRIEDADE PRIVADA, CONDICIONADO À SUA FUNÇÃO SOCIAL

I.	Conteúdo do princípio da propriedade privada, condicionado à sua função social -----	71
II.	Limitações à tributação em função da propriedade privada: vedação ao confisco -----	72
III.	Tributação extrafiscal e função social da propriedade privada -----	73

CAPÍTULO IV – A TRIBUTAÇÃO E O PRINCÍPIO DA LIVRE CONCORRÊNCIA

I.	Conteúdo do princípio da livre concorrência -----	77
II.	Princípio da neutralidade concorrencial da tributação -----	79
II.1.	Critérios especiais de tributação para preservação de desequilíbrios da concorrência referidos no art. 146-A da Constituição -----	81
II.2.	Não-cumulatividade dos impostos indiretos -----	88

CAPÍTULO V – A TRIBUTAÇÃO E O PRINCÍPIO DA TUTELA DO CONSUMIDOR

I.	Conteúdo do princípio da tutela do consumidor -----	96
II.	Direito à informação sobre a tributação -----	98
III.	Tributação extrafiscal e seletividade em função da nocividade à saúde e segurança do consumidor -----	99

CAPÍTULO VI – A TRIBUTAÇÃO E O PRINCÍPIO DA TUTELA DO MEIO AMBIENTE

I.	Conteúdo do princípio da tutela do meio ambiente -----	101
II.	Tributação e a internalização das externalidades -----	104
III.	Tributação orientada pelo princípio da tutela do meio ambiente -----	107

CAPÍTULO VII – A TRIBUTAÇÃO E O PRINCÍPIO DA BUSCA PELO PLENO EMPREGO

- I. Conteúdo do princípio da busca pelo pleno emprego ----- 117
- II. Política tributária, função estabilizadora e pleno emprego ----- 118

CAPÍTULO VIII – A TRIBUTAÇÃO E O PRINCÍPIO DA EXPANSÃO DAS MICROS E PEQUENAS EMPRESAS

- I. Conteúdo do princípio da expansão das micros e pequenas empresas ----- 120
- II. Desoneração, simplificação tributária e formalização das empresas de pequeno porte ----- 120

CAPÍTULO IX – A TRIBUTAÇÃO E O PRINCÍPIO DA LIBERDADE DE INICIATIVA

- I. Conteúdo do princípio da liberdade de iniciativa ----- 123
- II. Tributação diferenciada em função do risco ----- 124

CAPÍTULO X – A TRIBUTAÇÃO E O PRINCÍPIO DO ESTADO SOCIAL: REDUÇÃO DAS DESIGUALDADES SOCIAIS E REGIONAIS, TRIBUTAÇÃO REDISTRIBUTIVA E A JUSTIFICAÇÃO DA PROGRESSIVIDADE

- I. Conteúdo do princípio do Estado Social----- 126
- II. Tributação progressiva e seus efeitos em função do princípio da redução das desigualdades sociais ----- 130
 - II.1. Critérios de quantificação da obrigação tributária: fixo, proporcional e graduado ----- 132
 - II.2. Distinção necessária: alíquotas nominais e efetivas nos impostos graduados progressivos ----- 133
- III. Exame das Teorias do Sacrifício: justificação da progressividade como critério de igualdade tributária ----- 134
 - III.1. Teoria do Sacrifício Absoluto ----- 135
 - III.2. Teoria do Sacrifício Proporcional ----- 136
 - III.3. Teoria do Sacrifício Marginal ----- 137
 - III.4. Enfoque social da utilidade marginal da renda ----- 137
- IV. Argumentos contrários à progressividade como critério de igualdade tributária ----- 138

IV.1. Crítica de F. Hayek à vinculação entre igualdade e tributação progressiva -----	140
V. Progressividade e capacidade contributiva -----	141
VI. Progressividade do sistema tributário brasileiro -----	146
VII. Tributação extrafiscal e redução das desigualdades regionais e sociais -----	157
VIII. Redução das desigualdades regionais e conveniência da adoção do princípio do destino -----	159

SEGUNDA PARTE

EFICÁCIA DOS PRINCÍPIOS DECORRENTES DA JUSTIÇA FISCAL

CAPÍTULO I - O PROBLEMA DA DISTRIBUIÇÃO INTERINDIVIDUAL DOS ÔNUS FISCAIS E OS PRINCÍPIOS DE JUSTIÇA NA TRIBUTAÇÃO

I. Considerações iniciais -----	163
II. Princípio do custo e o fornecimento de bens privados -----	164
III. Princípios de justiça na tributação e o fornecimento de bens públicos e semipúblicos -----	165
III.1. Princípio do benefício -----	168
III.2. Do princípio do benefício ao princípio da capacidade contributiva -----	170
IV. Princípios constitucionais tributários decorrentes do valor justiça fiscal -----	174

CAPÍTULO II – A EFICÁCIA DO PRINCÍPIO DA IGUALDADE TRIBUTÁRIA

I. Conteúdo do princípio da igualdade tributária -----	177
II. Critérios e controles da discriminação em matéria tributária: finalidades fiscais e extrafiscais -----	177
III. Execução isonômica das leis tributárias e princípio da igualdade tributária -----	183
III.1. Meios para a execução isonômica da legislação tributária -----	184

CAPÍTULO III – A EFICÁCIA DO PRINCÍPIO DA GENERALIDADE TRIBUTÁRIA

I. Conteúdo do princípio da generalidade tributária -----	189
II. Vedação às exonerações corporativas e princípio da generalidade tributária -----	190

III. Efeito peso morto da tributação, expansão do universo de contribuintes e princípio da generalidade tributária -----	195
--	-----

CAPÍTULO IV – A EFICÁCIA DO PRINCÍPIO DA UNIVERSALIDADE TRIBUTÁRIA

I. Conteúdo do princípio da generalidade tributária -----	199
II. Sistemas tributários plúrimos e a refutação das teorias do imposto único -----	199

CAPÍTULO V – A EFICÁCIA DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

I. Conteúdo do princípio da capacidade contributiva -----	202
II. Intributabilidade do mínimo vital e proteção das liberdades individuais -----	204
II.1. Eficácia da Intributabilidade do mínimo vital em relação à tributação sobre a renda -----	206
II.2. Eficácia da intributabilidade do mínimo vital em relação à tributação sobre o consumo -----	207
II.2.1. Baixa elasticidade na demanda dos bens essenciais e violação da seletividade segundo a essencialidade -----	208
II.2.2. Preservação do mínimo vital e a disparidade dos níveis de desenvolvimento de diferentes regiões do país -----	212
III. Vedação à imposição confiscatória e definição de critérios para sua aferição -----	213
SÍNTESE CONCLUSIVA -----	219
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS -----	231

INTRODUÇÃO

I. Delimitação do objeto e justificativas

Em finanças públicas não há, necessariamente, coincidência de resultados decorrentes dos meios utilizados para se atingir objetivos diversos. Por isso, pressões de ordem macroeconômica tendentes à estabilização, definida pelo binômio controle do processo inflacionário e desenvolvimento econômico¹, implicam na necessidade de incremento na arrecadação que, como demonstra a recente experiência brasileira, não ocorre sem agravamento da injustiça fiscal².

Os formuladores da política tributária enfrentam relevante dificuldade em relação à escolha dos objetivos perseguidos, vez que, em regra, não são complementares e convergentes, mas excludentes entre si. Impõem-se verdadeiros dilemas (*trade-offs*), uma vez que a busca por justiça fiscal alinhada aos objetivos da Constituição Econômica, em geral, sacrifica a capacidade de arrecadação do sistema tributário.³

Nessa perspectiva, faz-se mister realçar que será objetivo do presente trabalho demonstrar que é insuficiente a abordagem dos princípios constitucionais tributários, notadamente aqueles decorrentes da justiça fiscal, sem referência à necessária interpretação teleológica do sistema tributário com o substrato da Constituição Econômica. A insuficiência da abordagem isolada dos princípios constitucionais tributários, desvinculados de um comprometimento efetivo com a justiça fiscal e com os objetivos da Constituição Econômica (justiça social), decorre, justamente, do caráter dirigente das Constituições Econômicas inseridas nos paradigmas posteriores ao Estado Social.

A análise dos sistemas tributários, apartada da observação das finalidades da Constituição Econômica, própria de uma visão condicionada pelo paradigma constitucional

¹ Cf. F. FERRARI FILHO, *Da tríade mobilidade de capital, flexibilidade cambial e metas de inflação à proposição de uma agenda econômica alternativa: uma estratégia de desenvolvimento para a economia brasileira à luz da teoria pós-keynesiana* in *Opções de política econômica para o Brasil*, 1. ed., Rio de Janeiro, Fundação Konrad Adenauer, 2003, p. 113-140.

² Cf. M. R. PALMEIRA, *Direito Tributário versus Mercado: o liberalismo na reforma do estado brasileiro nos anos 90*, Rio de Janeiro, Renovar, 2002, p. 176.

³ Cf. F. GIAMBIAGI e A. ALÉM, *Finanças Públicas – Teoria e Prática no Brasil*, 3. ed., São Paulo, Campus, 2007, p. 30.

liberal, já não encontra lugar nos paradigmas de Estado Social de Direito e dos Estados Democráticos de Direito do pós-positivismo.

A esse respeito, R. LOBO TORRES⁴ entende que um sistema tributário próximo ao ideal não se faz sem a pesquisa multidisciplinar definidora de objetivos que não poderão ser concebidos, aprioristicamente, pela teoria das finanças públicas, mas decorrerá da pesquisa de valores e princípios jurídicos. Por essa razão, entende-se ser referência segura a Constituição Econômica, instituidora de diretrizes a todo ato estatal que, de alguma forma, influencie a economia.

O grande desafio dos formuladores da política tributária passa a ser a mudança da qualidade dos tributos e sua adequação constitucional em face da coalescência principiológica decorrente do valor justiça, expressos em princípios de justiça fiscal e nos princípios da Constituição Econômica.

Objetivo que, deve ser ressalvada a necessária advertência, não se confunde com investigações, no campo das finanças públicas, acerca de um sistema tributário ideal. Não se trata de buscar nas finanças públicas respostas pré-jurídicas que determinem a formulação da política tributária, conforme estudo de R. QUIROGA MOSQUERA⁵.

Isso porque, de outra maneira, torna-se impossível extrair do Texto Constitucional respostas adequadas à verificação da adequação das escolhas operadas pelos formuladores da política tributária diante dos dilemas entre os diferentes objetivos que possam vir a perseguir.

Os sistemas tributários são realidades conectadas não só ao objetivo de prover aos cofres públicos recursos para as finalidades estatais, mas instrumentos poderosos para influenciar a busca por objetivos determinados pela política econômica constitucionalizada, por isso se volta o presente trabalho à Constituição Econômica brasileira, investigando suas influências no modo de ser do sistema tributário.

R. LOBO TORRES⁶ afirma uma essencial justificativa ao presente trabalho quando dá especial relevo às relações entre a Constituição Econômica e a Constituição Tributária, à

⁴ A Reforma Tributária da Emenda Constitucional n° 42/2003 in Reforma Tributária (Emendas Constitucionais n° 41 e n° 42, de 2003 e n° 44, de 2004), Belo Horizonte, Fórum, 2004, p. 225.

⁵ Tributação e Política Fiscal in Segurança Jurídica na Tributação e Estado de Direito, São Paulo, Noeses, 2005, p. 557.

⁶ Sistemas Constitucionais Tributários, Rio de Janeiro, Forense, 1986, p. 630.

medida que estão em equilíbrio e relacionam-se em virtude do essencial contato entre os fenômenos econômico e tributário.

Em que pesem as referências às finanças públicas, demonstrar-se-á que tais objetivos do sistema tributário enquadram-se nos objetivos de política econômica constitucionalizada, sendo mister verificar a consonância da política tributária a tais finalidades, em especial à necessidade de construir um sistema tributário pautado por justiça social e justiça fiscal.

Delimita-se, portanto, o presente estudo pela investigação dos princípios diretores do sistema tributário decorrentes do valor justiça⁷. O estudo da Constituição Econômica, enquadrando a maneira como seus princípios têm eficácia sobre a constitucionalidade do sistema tributário, atende o objetivo parcial de conhecer a ordem jurídica principiológica que se deduz do valor justiça social⁸. Do valor justiça fiscal, deduzem-se princípios essenciais à justa repartição da carga tributária.

Com efeito, é importante a compreensão dos objetivos da política tributária, confrontando-os aos seus efeitos em relação ao sistema econômico. É necessário o controle de eficácia dos princípios da Constituição Econômica e da justiça fiscal, colocando-os a serviço da construção de um sistema tributário que favoreça o desenvolvimento nacional, confirmando a concepção segundo a qual é o direito econômico, antes de um ramo dogmático de estudo do Direito, um instrumento de interpretação teleológica apto a permitir às demais disciplinas jurídicas a consecução de objetivos econômicos; o que, por fim, evidencia o comprometimento econômico de todo o direito.⁹

As finanças públicas e os fundamentos das ciências econômicas servem para que se enfrente o Direito Tributário sem distanciamento da realidade.¹⁰ Por isso que KLAUS TIPKE

⁷ Cf. G. W. MICHELS, *Desenvolvimento e sistema tributário* in *Direito e Desenvolvimento: Análise da ordem jurídica brasileira sob a ótica do desenvolvimento*, São Paulo, Singular, 2005, p. 234.

⁸ A esse respeito EROS GRAU (*A ordem econômica na Constituição de 1988 (interpretação e crítica)*, 12. ed., São Paulo, Malheiros, 2007, p. 47) afirma que a Constituição de 1988 exige uma ordem econômica do bem-estar, cujas políticas públicas não podem ignorar, sob pena de inconstitucionalidade.

⁹ Cf. EROS ROBERTO GRAU, *A ordem econômica na Constituição de 1988 (interpretação e crítica)*, 12. ed., São Paulo, Malheiros, 2007, p. 152-154.

¹⁰ Cf. KLAUS TIPKE, *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*, Madrid, Marcial Pons, 2002, p. 29.

afirma a virtude da cooperação interdisciplinar entre os ramos do conhecimento conexos ao Direito Tributário, a serviço de seu aperfeiçoamento.¹¹

A abordagem apresentada é especialmente útil ao estudo do Direito Tributário e das Finanças Públicas em países em desenvolvimento, como o Brasil, cujo esforço fiscal pode levar à supervalorização da capacidade arrecadatória, considerando que estão envolvidos em objetivos de manutenção de *superávit* fiscais e comprometidos com a estabilização monetária apta à criação de um ambiente econômico propício ao crescimento, prejudicando claramente qualquer objetivo de tornar o sistema tributário mais justo e comprometido com os princípios constitucionais que retiram seu núcleo de conteúdo do valor justiça.

Apesar da premência dos esforços fiscais tendentes à estabilização da economia, observa-se, no Brasil, a preocupação, ainda que retórica, dos formuladores da política tributária em estabelecer um sistema tributário que sirva aos objetivos da Constituição Econômica e à justiça fiscal, formalizando relações de trabalho, minorando a regressividade, reduzindo a evasão fiscal, permitindo condições estruturantes para uma maior igualdade regional e, precipuamente, promovendo a justiça social.¹²

II. Esquema do estudo

Um capítulo propedêutico abordará a definição, exposição de características e distinções necessárias entre valores, princípios e regras jurídicas, inserindo-os na discussão acerca da nova hermenêutica constitucional, em que os métodos clássicos de interpretação não são suficientes, impondo-se o recurso ao elemento finalístico presente nos valores como paradigma à análise de constitucionalidade das normas pela consideração aos seus efeitos.

Funcionará como justificação, contextualizada historicamente, da importância do presente trabalho. Faz-se o breve esboço histórico para definir o problema, identificando um caminho de mudanças necessárias ao sistema tributário brasileiro. A evolução desse sistema demonstra que inexistia uma política tributária concebida para execução em longo

¹¹ Cf. KLAUS TIPKE e JOACHIM LANG, *Direito Tributário*, 18 ed. traduzida do alemão por Luiz Dória Furquim, Porto Alegre, Fabris, 2008, p. 75.

¹² *Parecer do Dep. Virgílio Guimarães, proferido no bojo da Comissão Especial destinada a proferir parecer à proposta de emenda à Constituição nº 41-A, de 2003, do Poder Executivo, que “altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências”.*

prazo, visando a objetivos inferidos do Texto Constitucional, razão pela qual se indicam os caminhos para que o sistema tributário brasileiro seja concebido de modo a não negar a unidade e coerência do ordenamento jurídico. Incorporam-se, à análise do Direito Tributário, as considerações à justiça fiscal que deverá ser entendida como instrumental aos objetivos da Constituição Econômica.

A primeira parte exporá acerca do Direito Econômico, enquanto instrumento de interpretação teleológica¹³ apto a informar a conformação de um sistema tributário comprometido com objetivos da política econômica constitucionalizados. Expõe-se a matéria relativa à Constituição Econômica, visando a fixar seus fundamentos, objetivos e princípios diretores, estabelecendo o modo como cada objetivo e princípio influencia a formulação da política tributária. Cumprirá, ainda, a demonstração da importância da progressividade para realizar as finalidades da Constituição Econômica, notadamente a justiça social, tornada concreta pelos objetivos de erradicação da pobreza e redução das desigualdades sociais, investigando os desafios para se manter um nível geral de progressividade em sistemas tributários cuja tributação do consumo e a baixa renda *per capita* são prevaletentes.

A segunda parte objetiva estabelecer as bases de compreensão do problema da distribuição dos ônus fiscais na sociedade com vistas ao financiamento dos serviços públicos, cuidando-se, ainda, de determinar o conteúdo da justiça fiscal pelo estudo dos princípios da igualdade, generalidade, universalidade e capacidade contributiva.

Vencidas essas etapas, espera-se cumprir o objetivo principal de difundir a utilização da nova interpretação constitucional no Direito Tributário, o que pressupõe a consideração aos efeitos econômicos da imposição tributária, para conformar um sistema tributário que respeite a unidade e coerência do ordenamento jurídico, estando em conformidade à coalescência entre normas tributárias e normas da Constituição Econômica vocacionadas à implementação do valor justiça.

¹³ Cf. EROS GRAU, *A ordem econômica na Constituição de 1988 (interpretação e crítica)*, 12. ed., São Paulo, Malheiros, 2007, p. 153.

SÍNTESE CONCLUSIVA

1. A eficácia dos princípios constitucionais deduzidos do valor justiça, dentre os quais se incluem os princípios decorrentes da Constituição Econômica (justiça social) e de justiça fiscal, impõe a consideração dos efeitos econômicos da tributação para análise de sua compatibilidade com as finalidades decorrentes dos referidos princípios.

2. A análise histórica da tributação no Brasil, durante o período republicano, demonstra a existência de prementes necessidades orçamentárias pressionadas por constantes déficits, condicionando a conformação de um amálgama de tributos, instituídos assistematicamente e sem o necessário respeito à justiça social e fiscal, objetivando, tão-somente, aumentar constantemente a arrecadação fiscal.

3. As constituições econômicas brasileiras, ora caracterizadas pela constitucionalização econômica de ideologias liberais, ora marcadas por ideologias socializantes de retração ao liberalismo, demonstram a existência de um movimento pendular em relação às ideologias constitucionalizadas em políticas econômicas. Evidencia-se, ainda, que avanços quanto à superação de paradigmas constitucionais totalitaristas, quando não representam um amadurecimento sociológico, não se concretizam no plano da constituição real, impondo-se ao Constituinte a “técnica da minudência”.

4. A denominada “técnica da minudência”, pela qual se enumeram exaustivamente direitos e garantias individuais, condiciona a interpretação constitucional, de modo que, comumente, não se reconhecem legítimas limitações ao exercício de competências tributárias fora dos artigos constitucionais específicos à matéria tributária.

5. A superação da “técnica da minudência” deve implicar harmonização interpretativa dos subsistemas constitucionais tributário e econômico, possibilitando partir de um mero conglomerado de tributos não coordenados entre si e desprovido de unidade sistêmica para um verdadeiro sistema tributário fundado no valor justiça.

6. Não se fazem necessárias amplas reformas constitucionais para transformar o sistema tributário que se tem no sistema tributário que se deseja. Impõe-se a obliteração de divisões arbitrárias no Texto Constitucional (subsistema tributário e econômico), sob pena de negar-se a unidade do ordenamento jurídico, possibilitando a consideração dos efeitos

econômicos da tributação em relação aos objetivos e princípios fixados na Constituição Econômica e deduzidos do valor justiça.

7. A existência de efeitos econômicos ocasionados pelo sistema tributário é suficiente para informar a busca por fundamento constitucional ao sistema tributário na Constituição Econômica, enquanto método que lhe informa de objetivos socioeconômicos em face da cláusula transformadora constitucionalmente prevista.

8. A Constituição Econômica serve para tornar jurídica uma política econômica, estabelecendo finalidades a serem realizadas pela ordem econômica e princípios estruturantes de seu funcionamento, organização e orientação.

9. O paradigma constitucional liberal, caracterizado por constituições estatutárias preocupadas em tutelar liberdades, mediante a constitucionalização de uma política econômica absenteísta, deixa de fazer sentido no paradigma do Estado Social, que se faz necessário constitucionalizar uma política econômica marcada por objetivos de transformação social que, por isso, adquire o qualificativo de dirigente.

10. A justiça social, enquanto valor, fundamenta axiologicamente os princípios da Constituição Econômica, preordenando-lhes de finalidades e servindo à construção da postura de equilíbrio denominada “Estado Democrático de Direito”, no qual convivem valores liberais com justiça social.

11. O princípio da soberania impõe que a posição de coordenação e independência em face dos demais Estados soberanos, legitime, tão somente, a autolimitação mediante acordos, tratados internacionais e atos do Poder Constituinte, conferindo direito subjetivo aos administrados de se oporem aos atos de tributação que violem ou neguem aplicação aos tratados ou acordos internacionais em matéria tributária.

12. O princípio da soberania impõe a adoção do princípio do destino, em relação à tributação sobre o consumo como meio de evitar ou mitigar distorções à competitividade dos produtos nacionais, impondo-se a igualação de sua competitividade com o objetivo de desestimular importações, fomentar o desenvolvimento da indústria nacional e a inovação tecnológica, implicando o reconhecimento do direito subjetivo aos efeitos econômicos da desoneração tributária das exportações.

13. O princípio da soberania impõe a utilização da tributação extrafiscal como meio de fomentar a inovação e o desenvolvimento tecnológico, vedando, ainda, a tributação mais onerosa de bens essenciais à pesquisa científica e à inovação tecnológica.

14. O princípio da soberania e seu consectário dever de não-intervenção impõe a abstenção estatal em adotar uma política tributária que fomente a concorrência ruinosa por investimentos que implique efeitos deletérios a outras economias e o dever de implementar a partilha de informações fiscais.

15. O princípio da propriedade privada, independentemente da explícita vedação à tributação com efeitos de confisco, assegura a proteção constitucional contra atos de tributação que ocasionem supressão parcial e oblíqua da propriedade privada.

16. A progressividade tributária, além de instrumento da Constituição Econômica para cumprimento da função redistributiva (redução das desigualdades sociais), é instrumento para implementação dos prognósticos de efeitos da utilização da propriedade privada em conformidade com a sua função social, condicionando seu uso ao bem-estar geral.

17. O princípio da neutralidade concorrencial da tributação deduz-se do princípio da livre concorrência, sendo meramente explicitado pelo art. 146-A da Constituição da República, implicando a necessidade de estruturação das obrigações tributárias principais e acessórias, bem como a garantia de sua eficácia, de modo a evitar ou mitigar eventuais distorções à concorrência, independentemente de qualquer previsão constitucional que exija a tributação não-cumulativa, especificamente, a algum tributo.

18. Os efeitos da tributação cumulativa em impostos plurifásicos ocasionam o aumento da carga tributária proporcionalmente à introdução de elos na cadeia econômica, induzindo a integração vertical, o que ocasiona barreiras à entrada e permanência de agentes econômicos no mercado. A eliminação dos efeitos anticoncorrenciais e, portanto, a tutela do princípio da livre concorrência pode dar-se com a introdução da tributação não-cumulativa, mediante a qual a carga tributária mantém-se inalterada independentemente do número de elos na cadeia econômica.

19. As regras constitucionais, segundo as quais as exonerações tributárias não implicarão créditos para as operações seguintes e acarretarão anulação de créditos em relação às operações anteriores, são materialmente inconstitucionais por introduzirem cumulatividade no sistema tributário, violando o princípio da livre concorrência.

20. O sistema de crédito físico que limita a não-cumulatividade ao direito de crédito nas aquisições de matérias-primas e produtos intermediários é fonte de cumulatividade, ocasionando restrição ao princípio da livre concorrência.

21. A limitação ao direito de transferência ou restituição de créditos acumulados implica introdução de cumulatividade no sistema tributário, resultando em maiores custos e perda de competitividade, o que representa violação ao princípio da livre concorrência.

22. A previsão do art. 195, §12º da Constituição da República pode resultar em efeitos anticoncorrenciais, uma vez que a restrição da não-cumulatividade a determinados setores, além de violar o princípio da livre concorrência *per si*, pode ocasionar ainda mais efeitos deletérios à concorrência pela diferenciação de setores da economia que implique tratamentos diferenciados a contribuintes inseridos num mesmo mercado relevante.

23. A vedação à devolução de imposto excessivamente recolhido em virtude da substituição tributária é fonte de cumulatividade, implicando violação ao princípio da livre concorrência.

24. O princípio da tutela do consumidor impõe o direito à educação para o consumo com ampla informação sobre a carga tributária incidente sobre as operações, inclusive na documentação fiscal.

25. O princípio da tutela do consumidor fundamenta a tributação sobre o consumo seletiva em função da nocividade à saúde e à segurança do consumidor, em acordo com as diretrizes da política nacional de relações de consumo.

26. A não atribuição de propriedade privada aos bens ambientais ocasiona o surgimento de externalidades mediante a imputação do custo ambiental à coletividade, impondo-se a institucionalização de mecanismos de internalização desses custos, levando-os a serem suportados pelos agentes que os produzem em maior medida que o ganho decorrente de sua apropriação gratuita, como forma de induzir a preservação ambiental.

27. A tributação ambiental presta-se a induzir a utilização racional e possibilitar a arrecadação de recursos ao restabelecimento do equilíbrio ambiental, atuando na esfera de licitude do uso de bens ambientais, uma vez que tributo não poderá ser sanção por ato ilícito, razão pela qual, ainda que instituída a tributação ambiental, são de fundamental importância as sanções administrativas e penais.

28. A vinculação do aspecto material da hipótese de incidência das taxas a uma atuação estatal e a dificuldade de identificação dos usuários dos bens ambientais implicam impossibilidade de instituí-las, visando a induzir ou evitar determinadas condutas dos contribuintes. A instituição de taxas ambientais limita-se àquelas instituídas em razão do exercício do poder de polícia de fiscalização de atividades ambientais.

29. A atribuição de valor econômico à apropriação gratuita de bens ambientais implica possibilidade de instituir impostos, tomando-a como aspecto material da hipótese de incidência e possibilitando a internalização das externalidades geradas. O contexto constitucional indica a tributação ambiental, mediante a instituição de impostos pela competência residual atribuída à União, sendo oportuna a modificação constitucional do art. 167, IV, para possibilitar a vinculação dos recursos arrecadados a atuações estatais em políticas públicas de preservação e restauração ambiental.

30. A transitoriedade da contribuição de intervenção no domínio econômico, cuja instituição deixa de ser justificada quando se atinge a finalidade pretendida, é incompatível com a permanente necessidade de reparação e reconstituição dos bens ambientais, razão pela qual não é espécie tributária ideal à internalização de externalidades ambientais.

31. O princípio da busca pelo pleno emprego induz a política tributária a servir ao cumprimento da função estabilizadora do Estado, mediante a qual se implementa o pleno emprego pelo aumento do gasto público e diminuição da carga tributária. Como o pleno emprego deve ser obtido com estabilidade econômica, para evitar um alto nível de demanda agregada, que pode ter como efeito a inflação, procede-se em sentido inverso, aumentando a carga tributária e diminuindo o gasto público.

32. O princípio do tratamento favorecido às empresas de pequeno porte leva à formalização dos negócios, possibilitando a aplicação isonômica da lei tributária, a tutela do consumidor e do meio-ambiente e, pela diminuição da carga tributária, possibilita a continuidade dos empreendimentos, removendo barreiras à entrada e permanência desses agentes econômicos no mercado.

33. O princípio da livre iniciativa é violado pela definição de períodos temporais para apuração da renda e pela vedação de compensação integral de prejuízos em períodos subsequentes, quando há assincronicidade entre gastos e receitas em empreendimentos de maior risco, quando a impossibilidade de correção de tais distorções tributárias torna

proibitiva a escolha por empreendimentos arriscados ou assíncronos quanto às despesas e receitas.

34. O princípio do Estado Social, na Constituição da República de 1988, expressa-se como forma de consubstanciação do valor justiça social, impondo a erradicação da pobreza, marginalização e redução das desigualdades regionais e sociais como instrumentos do desenvolvimento econômico, comprometido com a dignidade da pessoa humana, que não poderá se confundir com um mero crescimento econômico quantitativo.

35. No Estado Democrático de Direito, característico da constituição dirigente, a função dos tributos não se limita à arrecadação tributária, mas abrange, também, objetivos de redistribuição da riqueza nacional, pelos quais se justifica a ampla progressividade geral do sistema tributário.

36. O exame dos critérios de quantificação da obrigação tributária demonstra a existência dos critérios: fixo, proporcional e graduado, sendo que, nesse último, impõe-se distinguir as alíquotas nominais e efetivas.

37. O exame das teorias do sacrifício pelas quais se busca uma justificação à progressividade como um critério de igualdade tributária revela a arbitrariedade inerente às definições de progressividade que a alçam à condição de requisito necessário à igualdade tributária e, portanto, a decorrência lógica do princípio da capacidade contributiva.

38. As teorias do sacrifício fundamentam-se em falsos pressupostos lógicos: utilidade marginal decrescente da renda; função de utilidade marginal da renda semelhante para qualquer agente econômico; e possibilidade de expressão numérica da utilidade de diversos valores de renda.

39. A utilização indiscriminada da concepção de utilidade marginal decrescente da renda e sua aplicação para justificação das teorias do sacrifício emprestou uma falsa cientificidade às afirmações segundo as quais a progressividade realiza a capacidade contributiva.

40. A progressividade representa uma forma de discriminação e rejeição da tributação proporcional, além de uma maneira de reiterar e difundir a concepção segundo a qual seria ilegítima a aquisição de grandes fortunas em curtos espaços de tempo.

41. Por quaisquer das teorias que se analise o problema, percebe-se a arbitrariedade inerente à definição de uma curva de elasticidade da utilidade marginal da renda em função

de variações em si própria, uma vez que as preferências que devem ser conhecidas e mensuradas para definição de utilidade (o que influencia a elasticidade da utilidade marginal da renda) são, por definição, pessoais e, por isso, inatingíveis por critérios legais, sendo arbitrária qualquer definição tornada geral e abstrata.

42. Parece que a progressividade, apesar de não se justificar enquanto decorrência lógica do princípio da capacidade contributiva ou necessária à igualdade tributária, justifica-se como instrumento ao princípio do Estado Social, pelo qual se busca a redução das desigualdades regionais e sociais.

43. Apesar da opinião de diversos autores analisados, a progressividade não se vincula à capacidade contributiva, contentando-se a capacidade contributiva com a tributação proporcional que respeite o mínimo existencial e a vedação ao confisco.

44. A progressividade tributária exigida pelo princípio do Estado Social não depende de um ou outro imposto cujas alíquotas sejam progressivamente graduadas, mas da estruturação de um sistema tributário em que haja predominância dos impostos progressivos sobre os regressivos, sendo, idealmente, sempre inversamente proporcional a relação entre a carga tributária e a renda.

45. No Brasil, observa-se a predominância da tributação indireta e a insuficiência da tributação direta na formação do nível de tributação agregado, os quais levam à regressividade do sistema tributário.

46. A análise da divisão da população economicamente ativa por classes de rendimentos demonstra o reduzido número de pessoas potencialmente sujeitas ao imposto de renda direto e progressivo, demonstrando a baixa renda *per capita* como um fator que contribui decisivamente à dependência pela tributação indireta sobre o consumo, agravando o grau de regressividade do sistema tributário brasileiro e contribuindo para a manutenção da desigualdade social.

47. O recente aumento da participação da tributação direta na carga tributária total não se deve a uma real melhora na qualidade do sistema tributário, mas à tributação de valores nominais e não reais, de modo que a defasagem quanto às correções da tabela do imposto de renda pessoal implicam um verdadeiro imposto sobre a inflação.

48. A tributação direta deve compreender os efeitos da inflação, evitando-se artificiais aumentos da base tributária e necessária seletividade segundo a essencialidade,

diminuindo a proporção da carga tributária em relação à renda arcada pela grande maioria da população classificada nos menores extratos de renda.

49. A redução das desigualdades regionais e sociais poderá ser alcançada, ainda, pela tributação extrafiscal, concedendo-se incentivos fiscais. Esses, se concedidos por Estados Federados, deverão observar a legalidade do ponto de vista da Lei Complementar n. 24/1975, sob pena de configurar-se a guerra fiscal que estimula o uso ineficiente de recursos econômicos, afetando negativamente a capacidade de geração de riquezas no país, desestimulando melhorias na produção das empresas beneficiadas, permitindo a concorrência predatória, criando barreiras à entrada e permanência de outros concorrentes, causando insegurança jurídica e desestimulando investimentos em determinados setores.

50. A redução das desigualdades regionais e sociais, aliada ao princípio da “pertença econômica”, reclamam a superação do princípio misto no ICMS, pelo qual parte da arrecadação nas operações interestaduais pertence ao Estado produtor da mercadoria. Impõe-se a adoção do princípio do destino, privilegiando-se o Estado no qual reside o consumidor, demandando por bens públicos a serem providos pelo Estado, uma vez que o ICMS o onera, extinguindo-se a inconstitucional transferência de renda de um estado mais pobre da federação a outro mais abastado.

51. É comum a todos os princípios que disponham sobre a distribuição interindividual dos ônus tributários a preocupação com imperativos éticos, com a concepção de igualdade característica do ideário dominante e com razões práticas que reduzem a resistência social ao tributo.

52. O princípio do custo deve ser o critério de justiça para repartir individualmente os tributos vinculados a uma atuação estatal (taxas e contribuições de melhoria) que criem utilidades individualmente e exclusivamente apropriáveis (bens privados). Impõe-se a utilização de quantos tributos vinculados a uma atuação estatal quantos possíveis como forma de eliminar a concorrência por recursos orçamentários, permitindo um financiamento mais eficiente dos bens públicos e semipúblicos.

53. Bens públicos e semipúblicos são, respectivamente, aqueles cuja utilização por um indivíduo não exclui o benefício dos demais e geram externalidades positivas, de modo que seus benefícios à sociedade não se restringem ao usuário, razão pela qual a Constituição exige sua universalização, tornando, dessa forma, ineficiente o regime de

mercado para provê-los e inconstitucional o financiamento tributário pelo princípio do custo.

54. O princípio do benefício implica divisão interindividual dos ônus tributários em consonância aos benefícios auferidos pela existência das prestações estatais. Considerando a renda uma das melhores medidas desses benefícios, o princípio do benefício leva a uma tributação proporcional.

55. A evolução entre os paradigmas constitucionais do liberalismo ao Estado Social ocasionou a introdução da proteção do mínimo vital e a vedação ao confisco, forjando, dessa forma, o princípio da capacidade contributiva.

56. O princípio da capacidade contributiva é critério justo para nortear a divisão dos ônus fiscais destinados ao financiamento de bens públicos e semipúblicos nos paradigmas do Estado Social e do Estado Democrático de Direito (pós-positivista).

57. A justiça fiscal apresenta-se como um objetivo mediato da Constituição Econômica, enquanto seja necessária à justiça social, impondo-se reconhecer uma relação de subsidiariedade entre os princípios que lhes são decorrentes, cujos sistemas tributários justos devem dar curso simultaneamente.

58. O princípio da igualdade exige tratamento semelhante, conseqüentemente, aplicação isonômica da lei tributária às pessoas sujeitas à imposição, admitindo-se, contudo, distinções quanto à tributação com finalidade fiscal em função de diferentes níveis de capacidade de pagamento do tributo e, em relação à tributação extrafiscal, em função de outras finalidades aceitas segundo os testes do princípio da proporcionalidade.

59. A execução isonômica das leis tributárias que realiza o princípio da igualdade tributária depende do incremento dos riscos oriundos da evasão, mediante a implementação de tecnologias fiscais que sirvam ao aumento da eficiência nas tarefas de detectar e punir a evasão fiscal, de modo que as administrações fazendárias passem a selecionar amostras de contribuintes para fiscalização pela existência de indícios de evasão, resultando em efeitos preventivos ocasionados pelo aumento do risco oriundo da evasão e efetividade da punição.

60. A execução isonômica das leis tributárias pode se dar mediante a instituição de retenções na fonte, todavia isso pode ocasionar a regressividade do sistema tributário em relação àqueles submetidos à retenção, se inexistir mecanismos eficientes de detecção e punição da evasão fiscal. Além disso, pode servir-se da utilização de presunções e sistemas

de obtenção estimada das bases de cálculo das exações tributárias, às quais devem observar a normalidade média e permitirem prova em contrário.

61. O princípio da generalidade na tributação exige que qualquer pessoa esteja submetida aos gravames fiscais, desde que dotada de capacidade contributiva, vedando-se irrazoáveis permissões estatais para que pessoas ou grupos deixem de se submeter à tributação.

62. As influências corporativistas na formação da vontade estatal acarretam determinadas exonerações ou tratamentos tributários favorecidos a determinadas pessoas ou grupos de influência, de modo que tais decisões podem não se fundamentar em reais diferenças de capacidade contributiva, sequer apresentarem-se proporcionais aos efeitos socioeconômicos acarretados à sociedade em função da renúncia fiscal.

63. À eficácia do princípio da generalidade na tributação é necessário o reconhecimento da economia informal e do grande contingente de cidadãos não alcançados pela tributação. Para mitigar o efeito peso morto da tributação, o sistema tributário deve apresentar alíquotas médias posicionadas de modo a evitar a inviabilidade de atividades econômicas determinada pela tributação, servindo ao objetivo de expandir o universo de contribuintes.

64. O princípio da universalidade tributária exige a tributação de todos os signos de riqueza expressivos de capacidade econômica, significando a afirmação da instituição de sistemas tributários plúrimos, com múltiplas bases de incidência, em que as vantagens de um tributo se compensam às desvantagens de outros, levando a que, em algum momento, a riqueza seja alcançada pela tributação, ainda que os contribuintes tenham meios para evadirem-se de determinados tributos.

65. O princípio da capacidade contributiva exige a distribuição interindividual dos ônus fiscais proporcionalmente à sua capacidade econômica, preservando o mínimo vital e a o direito à propriedade.

66. A proteção ao mínimo vital justifica-se, ainda, como mecanismo de proteção das liberdades individuais, que dependem da garantia de possibilidades fáticas concretas ao seu exercício, encontrando respaldo constitucional no art. 3º (cláusula transformadora) e no art. 226 (proteção à família), ademais de ser decorrência lógica do princípio da capacidade contributiva.

67. A eficácia da intributabilidade do mínimo vital, em relação à tributação sobre a renda, depende da definição de seu *quantum*. É satisfatória a ideia de utilizar o art. 7º, IV, que reporta as utilidades essenciais a serem providas ao cidadão e à sua família pelo salário-mínimo como marco para a instituição de uma faixa de isenção e de deduções integrais de tais despesas na apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda. Em relação à tributação sobre o consumo, alcança-se a eficácia da intributabilidade do mínimo vital pela diferenciação de alíquotas pela seletividade segundo a essencialidade dos bens.

68. A baixa elasticidade na demanda dos bens essenciais incentiva os governos de países em desenvolvimento com baixa renda *per capita* (caso do Brasil) a concentrarem os esforços arrecadatórios em tais bens, a despeito de sua essencialidade, violando a seletividade segundo a essencialidade determinada pelo princípio da capacidade contributiva. A baixa elasticidade de alguns bens superiores, por sua vez, indica a possibilidade onerá-los a maiores cargas tributárias, sem expressiva realização de atividades no mercado informal.

69. Os bens supérfluos (não essenciais) são escassamente consumidos nos Estados da Federação, cujas economias são menos desenvolvidas, razão pela qual a tributação, observando a seletividade segundo a essencialidade, ocasiona-lhes significativa redução da base tributária, cabendo aos formuladores da política tributária conciliar tal tensão entre justiça fiscal e necessidades orçamentárias.

70. Diversas foram as tentativas doutrinárias e legislativas de quantificar a tributação com efeito de confisco, todavia parecem temerárias, no contexto jurídico brasileiro, tendo em vista que o Constituinte delas não se serviu, sendo sensato difundir a necessidade de pesquisar em cada caso concreto o limite da carga tributária sustentável que não represente supressão parcial da propriedade e permita a reprodução da fonte de riqueza, não inibindo o exercício lícito de atividades econômicas.

71. Há, portanto, diversas limitações constitucionais ao exercício de competências tributárias, comprometidas com o valor justiça, determinadas por princípios da Constituição Econômica e por princípios decorrentes da justiça fiscal, implícitos ou explícitos, que determinam os contornos de um sistema tributário ideal, não do ponto de vista da Ciência das Finanças, mas da ordem constitucional vigente, a ser instituído e tutelado pelos formuladores da política tributária que, por isso, não devem perseguir objetivos meramente orçamentários, condicionantes de uma desordenada atividade de

instituição de tributos, mas visar a superação da técnica da minudência, conferindo à ordem jurídica sua unicidade, necessária à compatibilização dos efeitos econômicos da tributação com as finalidades constitucionais.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AFONSO DA SILVA, JOSÉ, *Ação Popular Constitucional – Doutrina e Processo*, 2. ed., Malheiros, São Paulo, 2007.

_____, *Aplicabilidade e interpretação das normas constitucionais*, 7. ed., São Paulo, Malheiros, 2008.

_____, *Curso de Direito Constitucional Positivo*, 22. ed., São Paulo, Malheiros, 2003.

AFONSO DA SILVA, LUÍS VIRGÍLIO, *O proporcional e o razoável*, Revista dos Tribunais, n. 798, 2002.

ALBINO DE SOUZA, WASHINGTON PELUSO, *Primeiras Linhas de Direito Econômico*, 6. ed., São Paulo, LTr, 2005.

_____, *Teoria da Constituição Econômica*, Belo Horizonte, Del Rey, 2002.

ALEXY, ROBERT, *Teoría de los derechos fundamentales* / tradução de Theorie der Grundrechte por Ernesto Garzón Valdés, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2001.

AMARAL, PAULO HENRIQUE DO, *Tributação ambiental: contributo à política de desenvolvimento sustentável no Brasil* in Revista de Direito Ambiental, v. 50, 2008.

ANIBALE, SILVERIO, *La tutela ambiente in campo Internazionale*, Padova, Cedam, 1996.

ÁVILA, HUMBERTO, *A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade* in Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, v. 215, 1999;

_____, *Sistema Constitucional Tributário*, 4. ed., Saraiva, São Paulo, 2010.

BACHA, CARLOS JOSÉ CAETANO, *Macroeconomia aplicada à análise da Economia Brasileira*, São Paulo, Editora da Universidade de São Paulo, 2004, p. 56.

BACHA, EDMAR, *O Economista e o Rei da Belíndia: Uma Fábula para Tecnocratas* in Jornal Opinião, s/e, São Paulo, 1974.

BALEEIRO, ALIOMAR, *Uma introdução à Ciências das Finanças*, 16. ed., Rio de Janeiro, Forense, 2006.

BALEEIRO, ALIOMAR; DERZI, MISABEL ABREU MACHADO, *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, 7. ed., Rio de Janeiro, Forense, 1997.

BALTHAZAR, UBALDO CESAR, *História do Tributo no Brasil*, Florianópolis, Boiteux, 2005.

BANDEIRA DE MELLO, CELSO ANTONIO, *Eficácia das normas constitucionais e direitos sociais*, São Paulo, Malheiros, 2009.

_____, *O Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*, 3. ed., São Paulo, Malheiros, 1993.

BARROS, SUZANA TOLEDO, *O princípio da proporcionalidade e o controle de constitucionalidade das leis restritivas de direitos fundamentais*, Brasília Jurídica, Brasília, 1992.

BARROSO, LUÍS ROBERTO; BARCELLOS, ANA PAULA DE, *O começo da história: a nova interpretação constitucional e o papel dos princípios no Direito Brasileiro* in Crise e desafios da Constituição, Belo Horizonte, Del Rey, 2004.

BERCOVICI, GILBERTO, *Constituição Econômica e Desenvolvimento: uma leitura a partir da Constituição de 1988*, São Paulo, Malheiros, 2005.

BEZERRA FALCÃO, RAIMUNDO, *Tributação e Mudança Social*, Forense, Rio de Janeiro, 1981.

BONAVIDES, PAULO, *Do Estado Liberal ao Estado Social*, São Paulo, Malheiros, 2001.

BORGES, ANTONIO DE MOURA, *Considerações Sobre o Combate à Concorrência Tributária Internacional Prejudicial* in Fórum de Direito Tributário, Belo Horizonte, v. 12, 2004.

BOUVIER, MICHEL, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, 7. ed., Paris, L.G.D. J., 2005.

BRAZUNA, JOSÉ LUÍS RIBEIRO, *Defesa da Concorrência e Tributação: à luz do artigo 146-A da Constituição*, São Paulo, Quartier Latin, 2009.

BUFFON, MARCIANO, *O princípio da progressividade tributário na Constituição Federal de 1988*, São Paulo, Memória Jurídica Brasileira, 2003.

CABRAL DE MONCADA, LUÍS S., *Direito Económico*, 2. ed., Coimbra, Coimbra, 1988.

CALIENDO, PAULO, *Princípio da neutralidade fiscal: conceito e aplicação* in Princípios de Direito Financeiro e Tributário - Estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres, Rio de Janeiro, Renovar, 2006.

CÂMARA DOS DEPUTADOS, *Parecer do Dep. Virgílio Guimarães*, proferido no bojo da Comissão Especial destinada à proferir parecer à proposta de emenda à Constituição n. 41-A, de 2003, do Poder Executivo, que “altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências”.

CANÇADO TRINDADE, ANTONIO AUGUSTO, *Direitos humanos e meio ambiente: paralelo dos sistemas de produção internacional*, Porto Alegre, SAF, 1993.

CARDOSO, LAÍS VIEIRA, *Aplicabilidade da Progressividade nas Alíquotas do IPTU* in IPTU – Aspectos Jurídicos Relevantes, São Paulo, Quartier Latin, 2002.

CARRAZZA, ROQUE ANTONIO, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 22. ed., São Paulo, Malheiros, 2006.

_____, 11. ed., São Paulo, Malheiros, 2006.

CARVALHO NETTO, MENELICK, *Requisitos Pragmáticos da Interpretação Jurídica sob o Paradigma do Estado Democrático de Direito* in Revista de Direito Comparado, n.3, maio/1999.

CASALTA NABAIS, JOSÉ, *Tributos com fins ambientais* in RTrib n. 80, 2008.

CASTRO, ALDEMÁRIO ARAÚJO, *Repercussões da Globalização na Economia Brasileira*, Dissertação de Mestrado, Universidade Católica de Brasília, 2006.

COASE, RONALD H. *The problem of social cost* in The Journal of Law and Economics, v. III, 1960.

COELHO, SACHA CALMON NAVARRO, *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, 9. ed., Rio de Janeiro, Forense, 2006..

COMISSÃO EXECUTIVA DE REFORMA FISCAL, *Relatório da Comissão Executiva de Reforma Fiscal* in A. O. MATTOS FILHO, *Reforma Fiscal: Coletânea de estudos técnicos*, v. 1, Dórea, Rio de Janeiro, s/d.

COMPARATO, FÁBIO KONDER, *Função social da propriedade dos bens de produção* in RDM 63/73.

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE DEFESA ECONÔMICA, Consulta n. 38/1999, relatada por Marcelo Calliari.

CONSELHO DE IMPOSTOS DA FRANÇA, *A concorrência tributária e a empresa: 22º Relatório para o Presidente da República – 2004* in Revista Internacional de Direito Tributário, v. 3, 2005, traduzido por Igor Mauler Santiago, Valter Lobato e Misabel Abreu Machado Derzi.

CONTI, JOSÉ MAURÍCIO, *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*, São Paulo, Dialética, 1996.

COSTA, ALFREDO BRUTO DA, *A pobreza na Europa in* Enciclopédia de economia, São João do Estoril, Principia, 2001.

COSTA, REGINA HELENA, *A tributação e o consumidor*, Revista do Instituto de Pesquisas e Estudos, Bauru, n. 17, p. 217-227, abr./jul. 1997.

_____, *Princípio da Capacidade Contributiva*, 3. ed., São Paulo, Malheiros, 2003.

CRESPO, ANTONIO PEDRO ALBERNAZ; GUROVITZ, ELAINE, *A pobreza como um fenômeno multidimensional* in RAE-eletrônica, volume 1, número 2, 2002, disponível em <http://www.rae.com.br/eletronica/index.cfm?FuseAction=Artigo&ID=1178&Secao=PÚBLICA&Volume=1&Numero=2&Ano=2002>.

DALTON, HUGH, *Princípios de finanças públicas*, 2. ed., Rio de Janeiro, Fundação Getúlio Vargas, 1970.

DERANI, CRISTIANE, *Direito ambiental econômico*, 2. ed, São Paulo, Max Limonad, 2001.

DERZI, MISABEL ABREU MACHADO, *Pós-modernismo e tributos: complexidade, descrença e corporativismo* in RDDT n. 100.

_____, *Quebras da Livre Concorrência no ICMS, no IPI e PIS-COFINS: Corporativismo, Informalidade, Ampla Cumulatividade Residual e Substituição Tributária* in Revista Internacional de Direito Tributário, v. 3, 2005.

DIAS DE SOUZA, HAMILTON, *Desvios Concorrenciais Tributários e a Função do Artigo 146-A da Constituição Federal*, disponível em http://www.apet.org.br/artigos/ver.asp?art_id=283, acessado em agosto de 2009.¹

DUE, JOHN, *Tributação indireta nas economias em desenvolvimento*, São Paulo, Perspectiva, 1974.

ELALI, ANDRÉ, *Tributação e Regulação Econômica: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca de redução das desigualdades sociais*, São Paulo, MP, 2007.

ESTADO DE SÃO PAULO, *Sonegação de impostos equivale a 30% do PIB*, 8 de setembro de 2007, disponível em < http://www.estadao.com.br/economia/not_eco48525,0.htm > .

_____, *Sonegação de impostos equivale a 30% do PIB*, 8 de setembro de 2007, disponível em < http://www.estadao.com.br/economia/not_eco48525,0.htm > .

FACURY SCAFF, FERNANDO, *Reserva do possível, mínimo existencial e direitos fundamentais* in *Princípios de Direito Financeiro e Tributário – Estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*, Rio de Janeiro, Renovar, 2006.

FERRARI FILHO, FERNANDO, *Da tríade mobilidade de capital, flexibilidade cambial e metas de inflação à proposição de uma agenda econômica alternativa: uma estratégia de desenvolvimento para a economia brasileira à luz da teoria pós-keynesiana* in *Opções de política econômica para o Brasil*, 1. ed., Rio de Janeiro, Fundação Konrad Adenauer, 2003.

FERRAZ JÚNIOR, TÉRCIO SAMPAIO, *A economia e o controle do Estado* in *Estado de São Paulo*, 04/06/1989.

_____, *Introdução ao Estudo de Direito: Técnica, Decisão, Dominação*. 2 ed., São Paulo, Atlas, 1994.

_____, *Tributação e Concorrência: o art. 146-A da Constituição Federal (Emenda Constitucional nº 42 de 19.12.2003)* in *Reforma Tributária (Emendas Constitucionais nº 41 e nº 42, de 2003 e nº 44, de 2004)*, Belo Horizonte, Fórum, 2004.

FERRAZ, ROBERTO, *Intervenção do Estado da Economia por Meio da Tributação – a Necessária Motivação dos Textos Legais* in *Revista Direito Tributário Atual* n. 20, São Paulo, Dialética, 2006.

_____, *Pressupostos de imposição das CIDEs: Critérios constitucionais de validade para a imposição das CIDEs* in *Revista de Estudos Tributários* n. 34, 2003.

FERREIRA FILHO, MANOEL GONÇALVES, *Direito Constitucional Econômico*, São Paulo, Saraiva, 1990.

FERREIRA MENDES, GILMAR, *O princípio da proporcionalidade na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal: novas leituras* in IOB - Repertório de Jurisprudência: tributário, constitucional e administrativo, São Paulo. n.14. p.372-361.jul. 2000.

FORGIONI, PAULA ANDREA, *Os Fundamentos do Antitruste*, 2. ed., São Paulo, RT, 2005.

FRANCO, LEANDRO ALEXI, *Os limites operativos do direito e a regulação jurídica por incentivos para a redução da concorrência desleal* in Revista do IBRAC, v. 12, n. 3, 2005.

GIAMBIAGI, FÁBIO; ALÉM, ANA CLÁUDIA, *Finanças Públicas – Teoria e Prática no Brasil*, 3. ed., São Paulo, Campus, 2007.

GODOI, MARCIANO SEABRA DE, *Justiça, Igualdade e Direito Tributário*, Dialética, São Paulo, 1999.

GOMES CANOTILHO, JOSÉ JOAQUIM, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 7. ed., Coimbra, Almedina, 2003.

GOMES DE SOUSA, RUBENS, *Compêndio de Legislação Tributária*, São Paulo, 1975.

_____, *Compêndio de Legislação Tributária*, São Paulo, Resenha Tributária, 1981.

GOUVEIA, HUMBERTO, *Limites à atividade tributária e o desenvolvimento nacional: Dignidade da Pessoa Humana e Capacidade Contributiva*, Porto Alegre, Fabris, 2008.

GRAU, EROS ROBERTO, *A ordem econômica na Constituição de 1988 (interpretação e crítica)*, 12. ed., São Paulo, Malheiros, 2007.

GRECO, MARCO AURÉLIO, *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico – Parâmetros para sua Criação* in Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e Figuras Afins, Dialética, 2001.

_____, *Solidariedade Social e Tributação* in Solidariedade Social e Tributação, São Paulo, Dialética, 2005.

HABERMAS, JÜRGEN, *A crise de legitimação no capitalismo tardio*, 2. ed., Rio de Janeiro, Tempo Brasileiro, 2002.

HARDIN, GARRET, *The Tragedy of the Commons* in Science, 13 de dezembro, 1968.

HAYEK, FRIEDRICH, *Reexaminando a Taxação Progressiva* in *Princípios e Limites da Tributação*, São Paulo, Quartier Latin, 2005.

_____, *Taxation and Redistribution* in *The Constitution of Liberty*, University of Chicago Press, 1960.

HECK, LUÍS AFONSO, *O Tribunal Constitucional Federal e o Desenvolvimento dos Princípios Constitucionais: Contributo para uma compreensão da Jurisdição Constitucional Federal Alemã*, Porto Alegre, Fabris, 1995.

HERREN AGUILLAR, FERNANDO, *Direito Econômico: Do Direito Nacional ao Direito Supranacional*, São Paulo, Atlas, 2006.

HERRERA MOLINA, PEDRO MANUEL, *Capacidad Económica y Sistema Fiscal – Análisis Del ordenamiento español a la luz del derecho alemán*, Madrid, Marcial Pons, 1998.

ICHIHARA, YOSHIAKI, *Princípios Constitucionais Tributários* in *Caderno de Pesquisas Tributárias* 18, São Paulo, Resenha Tributária, 1993.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA, *Pesquisa Nacional por Amostras de Domicílio*, 2007.

JORGE COSTA, ALCIDES, *História da Tributação no Brasil* in *Princípios e Limites da Tributação*, São Paulo, Quartier Latin, 2005.

_____, *ICM na Constituição e na lei complementar*, Resenha Tributária, São Paulo, 1979.

KAPLOW, LOUIS, *Taxation and Redistribution: some clarifications* in *Tax Law Review*, v. 60, n. 2, 2007.

LAGEMANN, EUGÊNIO, *Tributação Equitativa* in *Ensaio FEE*, Porto Alegre, v. 22, n. 1, 2001.

LARENZ, KARL, *Metodologia da Ciência do Direito*, 3. ed., Lisboa, Calouste Gulbekian, 1997.

LEMGRUBER, ANDREA, *A tributação do capital: o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e o Imposto sobre Operações Financeiras* in *Economia do Setor Público no Brasil*, Rio de Janeiro, Elsevier, 2004.

LEOPOLDINO DA FONSECA, JOÃO BOSCO, *Direito Econômico*, 5. ed., Rio de Janeiro, Forense, 2007.

LOBO TORRES, RICARDO, *A Reforma Tributária da Emenda Constitucional n° 42/2003* in Reforma Tributária (Emendas Constitucionais n° 41 e n° 42, de 2003 e n° 44, de 2004), Belo Horizonte, Fórum, 2004.

_____, *Sistemas Constitucionais Tributários*, Rio de Janeiro, Forense, 1986.

_____, *Tratado de Direito Constitucional*, Financeiro e Tributário, V. II, São Paulo, Renovar, 2005.

MARTINS, IVES GANDRA DA SILVA, *A Evolução Do Sistema Tributário no Brasil* in Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas, n. 8, 1994.

_____, *Capacidade Econômica e Capacidade Contributiva* in Caderno de Pesquisas Tributárias 14, São Paulo, Resenha Tributária, 1989.

_____, *O desequilíbrio da concorrência, por distorções tributárias e a Emenda Constitucional n. 42/2003* in Repertório IOB de jurisprudência: tributário, constitucional e administrativo, n. 24, 2005.

MCLURE JR., CHARLES E., *Globalization, Tax Rules and National Sovereignty* in Bulletin for International Fiscal Documentation, Amsterdam, IBFD, ago, 2001.

MICHELS, GILSON WESSLER, *Desenvolvimento e sistema tributário* in Direito e Desenvolvimento: Análise da ordem jurídica brasileira sob a ótica do desenvolvimento, São Paulo, Singular, 2005.

MIGUEZ DE MELLO, GUSTAVO, *Justiça tributária e estado social na Constituição* in Princípios de Direito Financeiro e Tributário - Estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres, Rio de Janeiro, Renovar, 2006.

MINISTÉRIO DA FAZENDA, *Cartilha Reforma Tributária*, disponível em <http://www.fazenda.gov.br/portugues/documentos/2008/fevereiro/Cartilha-Reforma-Tributaria.pdf>, acessado em julho de 2008.

MOSCHETTI, FRANCESCO, *El principio de capacidad contributiva*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1980.

MOSQUERA, ROBERTO QUIROGA, *Tributação e Política Fiscal* in Segurança Jurídica na Tributação e Estado de Direito, São Paulo, Noeses, 2005.

MURPHY, LIAM; NAGEL, THOMAS, *O mito da propriedade*, São Paulo, Martins Fontes, 2005.

MUSGRAVE, RICHARD ABEL, *Hacienda Publica teorica y aplicada*, 2. ed., Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1983.

MUSGRAVE, RICHARD ABEL; MUSGRAVE, PEGGY B., *Hacienda Publica teorica y aplicada*, 2. ed., Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1983.

NARAYAN, DEEPA, *Voices of the poor - Can anyone hear us?*, Washington, Oxford University Press, 2000.

NEUMARK, FRITZ, *Principios de la imposicion*, 2. ed., Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1994.

NUESDO, FÁBIO, *Fundamentos para uma codificação do direito econômico*, São Paulo, RT, 1995.

_____, *Curso de Economia – Introdução ao Direito Econômico*, 5. ed., São Paulo, RT, 2008.

OLIVEIRA, JOSÉ MARCOS DOMINGUES, *Direito Tributário: Capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio*, 2 ed., Rio de Janeiro, Renovar, 1998.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS, *Conferência das Nações Unidas, realizada no Rio de Janeiro entre 3 e 21 de junho de 1992*, disponível em http://www.interlegis.gov.br/processo_legislativo/copy_of_20020319150524/20030625102846/20030625104533/, acessada em 02 de dezembro de 2009.

OWENS, JEFFREY, *Taxation in a global environment*, disponível em http://www.oecdobserver.org/news/fullstory.php/aid/650/Taxation_in_a_global_environment.html, acessado em 26 de novembro de 2009.

PAES, NELSON LEITÃO; SIQUEIRA, MARCELO LETTIERI, A implantação do princípio do destino na cobrança do ICMS e suas implicações sobre a arrecadação tributária dos Estados do Nordeste, disponível em <http://www.banconordeste.gov.br/content/aplicacao/Eventos/ForumBNB2007/docs/a-implantacao.pdf>, acessado em setembro de 2009.

PALMEIRA, MARCOS ROGÉRIO, *Direito Tributário versus Mercado: o liberalismo na reforma do estado brasileiro nos anos 90*, Rio de Janeiro, Renovar, 2002.

PAULA, DANIEL GIOTTI DE, *A Constitucionalização da Neutralidade Concorrencial dos Tributos* in RDDT n. 153.

PAYERAS, JOSÉ ADRIAN PINTO; CUNHA, MARINA SILVA, *O Princípio do Sacrifício Equitativo no Sistema Tributário Brasileiro* in *Economia*, Brasília, v.5, n.2, p.297–339, jul./dez. 2004.

PERELMAN, CHAIM, *Ética e Direito*, São Paulo, Martins Fontes, 1996.

PESSÔA, LEONEL C., *O princípio do benefício como critério de justiça tributária: as diferentes interpretações*, in *Anais do XVII Encontro Preparatório para o Congresso Nacional do Conpedi*, 2008, Salvador.

PIGOU, ARTHUR CECIL, *The economics of welfare*, 4. ed., London, Macmillan & Co, 1932.

POCHMANN, MÁRCIO, *Justiça tributária: iniquidades e desafios*, apresentação disponível em <www.ipea.gov.br/sites/000/2/pdf/08_06_05_JusticaTributaria.ppt>, acessado em agosto de 2009.

POLIZELLI, VICTOR BORGES, *A Eficiência do Sistema Tributário – uma Questão de Busca da Justiça com Proteção da Segurança Jurídica* in *Direito Tributário Atual* n. 20, São Paulo, Dialética, 2006.

PONTES, HELENILSON CUNHA, *O princípio da proporcionalidade e o direito tributário*, São Paulo, Dialética, 2000.

PORTO, ÉDERSON GÁRIN, *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico: critérios constitucionais de validade para a sua instituição* in *Revista de Estudos Tributários* n. 34, 2003.

PRIEUR, MICHEL, *Droit de l'environnement*, 3. ed., Paris, Dalloz, 1996.

REALE, MIGUEL, *Filosofia do Direito*, 15. ed, São Paulo, Saraiva, 1993.

_____, *Teoria Tridimensional do Direito*, 4. ed., São Paulo, Saraiva, 1986.

REBOUÇAS, HELDER, *A defesa da concorrência e a tributação* in *Valor Econômico*, 7/04/2008.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL, *Estudos Tributários 14: O Imposto de Renda das Pessoas Físicas no Brasil, 2004*, disponível em <http://isentos.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributarios/estatisticas/31IRPFnoBrasil.pdf>, acessado em agosto de 2009.

_____, *Estudos Tributários 20 - Carga Tributária no Brasil – 2007 (Análise por Tributo e Bases de Incidência)*, 2008, disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributarios/estatisticas/CTB2007.pdf>, acessado em agosto de 2009.

RESENDE, FERNANDO, *Finanças Públicas*, 2. ed., Atlas, São Paulo, 2001.

RISTER, CARLA ABRANTKOSKI, *Direito ao Desenvolvimento – Antecedentes, significados e conseqüências*, Rio de Janeiro, Renovar, 2007.

RODI, MICHEL, *Concorrência Tributária Internacional por Investimentos* in *Direito Tributário Atual*, v. 21, 2007.

RODRÍGUEZ BEREJO, ÁLVARO BENINGNO, *Los principios de la imposición en La jurisprudência constitucional española* in *Civitas Revista española de Derecho Financiero* n. 100, outubro – dezembro de 1998.

ROTHMANN, GERD WILLI, *Interpretação e aplicação dos acordos internacionais contra a bitributação*, Tese de doutoramento, São Paulo, USP, 1978.

_____, *Tributação, sonegação e livre concorrência*, trabalho inédito, 2008.

RUSSO, PASQUALE, *Os Princípios Fundamentais* in *Princípios e Limites da Tributação*, São Paulo, Quartier Latin, 2005.

SAINZ DE BUJANDA, FERNANDO, *Hacyenda e Derecho*, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1963, v. III.

SALGADO, LÚCIA HELENA, *O conceito de mercado relevante* in *Revista de Direito Econômico*, n. 26, 1997.

SALOMÃO FILHO, CALIXTO, *Direito Concorrencial – As estruturas*, São Paulo, Malheiros, 1998, p. 19-20.

SAMPAIO DÓRIA, *Discriminação de rendas tributárias*, p. 139, São Paulo, Bushatsky, 1972.

_____, *Princípios Constitucionais Tributários e a Cláusula Due Process of Law*, RT, São Paulo, 1964, p. 256.

SAMPAIO, JOSÉ ADÉRCIO LEITE, *Teorias constitucionais em perspectiva: em busca de uma constituição pluridimensional* in Crise e desafios da Constituição: perspectivas críticas da teoria da prática constitucionais brasileiras, Belo Horizonte, Del Rey, 2004.

SAMPAIO, MARIA DA CONCEIÇÃO, *Tributação do consumo no Brasil: aspectos teóricos e aplicados* in Economia do Setor Público no Brasil, Rio de Janeiro, Elsevier, 2004.

SANTOS, CLÁUDIO H. DOS et al, *A evolução da carga tributária bruta brasileira no período 1995-2007: tamanho, composição e especificações econométricas agregadas* in Texto para discussão n. 1.350, IPEA, 2008.

SARMENTO, DANIEL, *Os direitos fundamentais nos paradigmas liberal, social e pós-social (Pós-modernidade constitucional?)* in Crise e desafios da Constituição: perspectivas críticas da teoria da prática constitucionais brasileiras, Belo Horizonte, Del Rey, 2004.

SAWHILL, ISABEL V., *A pobreza nos Estados Unidos* in Enciclopédia de economia, São João do Estoril, Principia, 2001.

SCHOUERI, LUÍS EDUARDO, *Exigência da CIDE sobre Royalties e Assistência Técnica ao Exterior* in Revista de Estudos Tributários n. 37, 2004.

_____, *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*, Rio de Janeiro, Forense, 2005.

SCHUARTZ, LUÍS FERNANDO, *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e Atuação do Estado do Domínio Econômico* in Contribuições de Intervenções no Domínio Econômico e Figura Afins, São Paulo, Dialética, 2001.

_____, *Dogmática Jurídica e Lei 8.884/94* in Revista de Direito Mercantil Industrial, Econômico e Financeiro, v. 107, 1994.

SELIGMAN, EDWIN R. A., *Progressive taxation in theory and practice*, 2. ed., American Economic Association, 1908.

SEN, AMARTYA, *Desenvolvimento como liberdade*, São Paulo, Companhia das letras, 2000.

SEROA DA MOTA, RONALDO et al, *Proposta de tributação ambiental na atual reforma tributária brasileira* in Texto para discussão n° 738, Rio de Janeiro, IPEA, 2000.

SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS; DEPARTAMENTO INTERSINDICAL DE ESTATÍSTICA E ESTUDOS SOCIO-

ECONÔMICOS, Anuário do Trabalho nas Micro e Pequenas Empresas – 2008, Brasília, DIEESE, 2008.

SETTE, MARLI TERESINHA DEON; NOGUEIRA, JORGE MADEIRA, *Relevância da Análise dos Aspectos Econômicos na Instituição de um Tributo Ambiental* in RDT nº 96, 2007.

SICSÚ, JOÃO, *Planejamento estratégico do desenvolvimento e as políticas econômicas* in Texto para discussão n. 1346, Rio de Janeiro, IPEA, 2008.

SIMÕES PATRÍCIO, JOSÉ, Curso de Direito Econômico, 2. ed., Lisboa, Associação Acadêmica da Faculdade de Direito de Lisboa, 1981.

SIQUEIRA, MARCELO LETTIERI; RAMOS, FRANCISCO S., *A economia da sonegação: teorias e evidências empíricas* in Revista de Economia contemporânea, Rio de Janeiro, v. 9, n. 3, 2005.

SÍTIO ELETRÔNICO DO DEPARTAMENTO INTERSINDICAL DE ESTATÍSTICAS E ESTUDOS SOCIOECONÔMICOS, acessado em 05 de junho de 2009, disponível em <<http://www.dieese.org.br/rel/rac/salminjun09.xml>>.

SMITH, ADAM, *A Riqueza das Nações: Investigação sobre sua natureza e suas causas*, São Paulo, Abril Cultural, 1983.

SOARES DE MELLO, JOSÉ EDUARDO, *Curso de Direito Tributário*, 6. ed., São Paulo, Dialética, 2005.

STIGLITZ, JOSEPH EUGENE, *Economics of the public sector*, 3. ed., New York, W. W. Norton, 2000.

TAVOLARO, AGOSTINHO TOFFOLI, *Fonte e Domicílio: Nova Configuração no Direito Tributário Internacional* in Direito Tributário Internacional, São Paulo, MP, 2006.

TIPKE, KLAUS, *A necessidade de igualdade da execução das leis tributárias* in Direito Tributário, São Paulo, Quartier Latin, 2003, v. I.

_____, *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*, Madrid, Marcial Pons, 2002.

TIPKE, KLAUS; LANG, JOACHIM, *Direito Tributário*, 18. ed. traduzida do alemão por Luiz Dória Furquim, Porto Alegre, Fabris, 2008.

_____, *Steuerrecht*, 18. ed., Colônia, Otto Schmidt, 2005.

TORRES, HELENO, *Direito tributário internacional: planejamento tributário e operações transnacionais*, São Paulo, Revista dos Tribunais, 2001.

_____, *Pluritributação internacional sobre as rendas das empresas*, 2. ed, São Paulo, RT, 2001.

TSCHUMI, ANDRÉ VINÍCIUS, *Políticas de desenvolvimento regional* in *Direito e desenvolvimento – Análise da ordem jurídica brasileira sob a ótica do desenvolvimento*, São Paulo, Singular, 2005.

VALCÁRCEL, ERNESTO LEJUNE, *Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria* in *Seis Estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, *Madri, Editorial de Derecho Financiero*, 1980.

VALOR ECONÔMICO, *Crescimento formal ajuda economia "subterrânea"*, 19 de novembro de 2008.

_____, *Estados arrecadam 64,41% a mais de ICMS em 10 anos*, 17 de novembro de 2008.

VARSANO, RICARDO, *A Evolução do Sistema Tributário Brasileiro ao Longo do Século: Anotações e Reflexões para Futuras Reformas* in *Texto para discussão n. 405*, IPEA, 1996.

VIANNA, SALVADOR et al, *Sistema tributário do Brasil reforça desigualdade social* in *Tributação em revista*, n. 36, abril/junho 2001, p.18.

XAVIER, ALBERTO, *Direito Tributário Internacional: tributação das operações internacionais*, Coimbra, Almedina, 1993.

YAMASHITA, DOUGLAS; TIPKE, KLAUS, *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*, São Paulo, Malheiros, 2002.

ZANETTI, ADRIANA FREISLEBEN; BARBOZA JR., JOSÉ CLÁUDIO MARQUES, *O direito tributário como medida de prevenção de desequilíbrios da concorrência* in *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 15, n. 77, 2007, p. 11.

ZILVETI, FERNANDO AURÉLIO, *Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva*. São Paulo, Quartier Latin, 2004.

_____, *Progressividade, justiça fiscal e capacidade contributiva* in *RDDT* n. 76, 2002.

_____, *Variações sobre o Princípio da Neutralidade no Direito Tributário Internacional* in *Direito Tributário Atual* n. 19, São Paulo, Dialética, 2005.