

KAROLINE MARCHIORI DE ASSIS

SEGURANÇA JURÍDICA DOS BENEFÍCIOS FISCAIS
RECHTSSICHERHEIT DER STEUERVERGÜNSTIGUNGEN
LEGAL CERTAINTY OF TAX BENEFITS

TESE DE DOUTORADO

ORIENTADORES: PROFESSOR ASSOCIADO DR. HELENO TAVEIRA TORRES E
PROFESSOR DR. JOACHIM ENGLISCH

FACULDADE DE DIREITO DA UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
RECHTSWISSENSCHAFTLICHE FAKULTÄT DER WESTFÄLISCHE WILHELMS-
UNIVERSITÄT MÜNSTER
SÃO PAULO
2013

RESUMO

O princípio da segurança jurídica, que, no âmbito do Estado Democrático de Direito, deve ser compreendido formal e materialmente, postula a efetividade do ordenamento jurídico e, especialmente, dos direitos fundamentais. Assim, a segurança jurídica dos benefícios fiscais exige que estes sejam concedidos e extintos em plena compatibilidade com o ordenamento jurídico brasileiro, o que requer o respeito aos direitos fundamentais. A concessão dos benefícios fiscais deve observar, sobretudo, a legalidade e deve justificar-se em face dos direitos de liberdade e da igualdade. As limitações advindas de tratados internacionais também devem ser observadas. A segurança jurídica quando da extinção de benefícios fiscais requer não apenas a observância da não surpresa e da irretroatividade e a proteção ao direito adquirido, como também o respeito aos direitos fundamentais atingidos. Logo, caso a extinção de benefícios fiscais represente intervenção no âmbito de proteção de direitos fundamentais, esta deve ser justificada. Caso essa intervenção não ocorra, deve ser observado apenas o princípio da proteção da confiança *stricto sensu*.

Palavras-chave: Benefícios Fiscais. Segurança Jurídica. Proteção da Confiança. Direitos Fundamentais. Proporcionalidade. Subsídios.

ZUSAMMENFASSUNG

Das Rechtssicherheitsprinzip, das im Rahmen des demokratischen Rechtsstaats formell und materiell verstanden werden muss, postuliert die Wirksamkeit der Rechtsordnung, insbesondere der Grundrechte. Die Rechtssicherheit der Steuervergünstigungen verlangt, dass diese in Vereinbarkeit mit der brasilianischen Rechtsordnung gewährt und abgeschafft werden, was insbesondere die Beachtung der Grundrechte erfordert. Die Gewährung von Steuervergünstigungen hat vor allem die das Legalitätsprinzip zu beachten und muss vor den Freiheitsrechten und vor der Gleichheit gerechtfertigt werden. Auch sind die sich aus internationalen Abkommen ergebenden Beschränkungen zu beachten. Die Rechtssicherheit bei der Aufhebung der Steuervergünstigungen verlangt nicht nur die Beachtung des Überraschungsverbots und Rückwirkungsverbots sowie den Schutz erworbenen Rechts, sondern auch die Einhaltung der betroffenen Grundrechte. Falls die Aufhebung der Steuervergünstigungen einen Eingriff in den Schutzbereich von Grundrechten darstellt, muss dieser Eingriff gerechtfertigt werden. Falls kein Eingriff vorliegt, ist nur das Vertrauenschutzprinzip *stricto sensu* zu beachten.

Schlüsselwörter: Steuervergünstigungen. Rechtssicherheit. Vertrauenschutz. Grundrechte. Verhältnismäßigkeit. Subventionen.

ABSTRACT

The principle of legal certainty, which under the Democratic Rule of law must be formally and materially understood, postulates the effectiveness of the legal system, and especially, of fundamental rights. Thus, the legal certainty of tax benefits demands these measures to be granted and suppressed in full compatibility with the Brazilian legal system, which requires respect for fundamental rights. The concession of tax benefits must observe, above all, the legality and must be justified before rights of freedom and equality. Limitations arising from international treaties must also be observed. The legal certainty on the suppression of tax benefits requires not only the observance of non-surprise and irretroactivity and the protection of acquired rights, but also the respect for the affected fundamental rights. Hence, if the suppression of tax benefits represents intervention in the protected area of fundamental rights, this intervention must be justified, what demands the control of proportionality. If this intervention does not occur, just the principle of protection of legitimate expectations *strict sensu* must be observed.

Keywords: Tax Benefits. Legal Certainty. Protection of Legitimate Expectations. Fundamental Rights. Proportionality. Subsidies.

INTRODUÇÃO

1. A Insegurança Jurídica e a Relevância da Segurança Jurídica dos Benefícios Fiscais

Tem-se como objetivo deste trabalho o estudo da “Segurança Jurídica dos Benefícios Fiscais”. Portanto, em última instância, busca-se, por meio deste trabalho, a delimitação de “benefícios fiscais seguros” no direito brasileiro. Desse modo, pretende-se investigar as exigências decorrentes do ordenamento jurídico brasileiro para que benefícios fiscais possam ser reputados “seguros”. Note-se, portanto, que não se tem por objetivo, aqui, o desenvolvimento de um amplo estudo sobre o princípio da segurança jurídica no âmbito do ordenamento jurídico brasileiro, mas, sim, a delimitação da “segurança jurídica dos benefícios fiscais” no âmbito do ordenamento jurídico brasileiro.

Pode-se afirmar, de forma direta, que esse estudo se justifica ante a marcante “insegurança jurídica dos benefícios fiscais” que tem lugar no direito brasileiro, a qual, todavia, não destoa da permanente insegurança jurídica em matéria tributária de forma amplamente considerada, lembrando-se, com Heleno Torres¹, que, em matéria tributária, vive-se em um “estado de exceção permanente”². Esse “estado de exceção” potencializa-se relativamente a benefícios fiscais, haja vista o caráter excepcional dessas medidas, o que traz dificuldades extras à realização da segurança jurídica quando de sua concessão e implica uma frequente modificação normativa.

As causas da insegurança jurídica são múltiplas. Johanna Hey³ arrola como fatores de insegurança jurídica em matéria tributária a complexidade e a “complicação”

¹ *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 24.

² “A normalidade é o ‘estado de segurança’ ou o ‘estado de confiança’. Quando um ou outro suporta alguma quebra de certeza ou de atuações nas dobras da Constituição, justificadas apenas por decisão da Autoridade Administrativa, e, conforme o caso, até mesmo pelo Estado-Juiz, mas sem que se configure estabilidade e segurança jurídica, confirmam-se prevalecentes o ‘estado de insegurança’, o estado da ‘quebra de confiança’, o ‘estado de exceção permanente’, portanto, instalados no Sistema Tributário” (TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 24).

³ *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2002, p. 63.

(*Kompliziertheit*)⁴, a falta de transparência, a ausência de clareza jurídica, a ausência de segurança de regras e de sistematicidade, a indeterminação, a imprevisibilidade, a instabilidade, a continuidade deficiente, a morosidade, entre outros.

Nesse sentido, importa fazer referência à sistematização das causas de insegurança jurídica em matéria tributária feita por Gerd Rose⁵, levando em consideração causas relacionadas à Administração Tributária, ao Poder Legislativo e ao Poder Judiciário, e enfatizando, portanto, a multiplicidade de fontes de insegurança jurídica no direito tributário. Interessante observar que as considerações de Rose foram feitas ainda na década de 1970 e com base em exemplos verificados no âmbito do ordenamento jurídico da República Federal da Alemanha. Não obstante, essas lições jogam luzes sobre a problemática da segurança jurídica em matéria tributária no âmbito do ordenamento jurídico brasileiro, haja vista que as causas da insegurança jurídica hoje verificadas⁶ guardam estreita relação com aquelas identificadas por Rose.

Assim, no âmbito da Administração tributária, Gerd Rose⁷ aponta como principais causas da insegurança jurídica (i) a debilidade de ação, o que se apresenta, por exemplo, por meio da morosidade na regulamentação normativa, (ii) a qualidade deficiente da atividade administrativa, e (iii) a atuação com excesso de poderes. No âmbito do Poder Judiciário, o autor indica como causas da insegurança jurídica (i) a morosidade processual, (ii) a qualidade deficiente da atividade judiciária e (iii) a inclinação à construção prematura de teorias, o que conduz à necessidade de frequente modificação jurisprudencial. Finalmente, levando em consideração a atividade legislativa, Rose arrola como causas da insegurança jurídica (i) a atenção deficiente e a limitada capacidade de reação ante a indevida atividade legislativa desempenhada pelo Executivo e pelo Judiciário, (ii) a

⁴ Interessante observar, com Johanna Hey, que a complexidade não implica, necessariamente, a “complicação”. Afinal, é possível que sistemas jurídicos complexos sejam simples, haja vista a praticabilidade e a segurança na aplicação normativa (HEY, Johanna. *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2002, p. 66).

⁵ Verunsicherte Steuerpraxis. In: HÖRSTMANN, Franz; NIEMANN, Ursula; ROSE, Gerd. *Steuerberater-Jahrbuch 1975/76*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 1975, p. 55 e ss.

⁶ Cf. THEODORO JÚNIOR, Humberto. A onda reformista do direito positivo e suas implicações como princípio da segurança jurídica. *Revista de Processo*, São Paulo, v. 136, p. 32 e ss., jun. 2006; TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metodica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 27.

⁷ Verunsicherte Steuerpraxis. In: HÖRSTMANN, Franz; NIEMANN, Ursula; ROSE, Gerd. *Steuerberater-Jahrbuch 1975/76*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 1975, p. 55 e ss.

qualidade legislativa deficiente, e (iii) o “vício” em reformas, lembrando-se que toda reforma traz, em seu bojo, insegurança.

Não apenas as modificações legislativas em si, mas também a quantidade de normas e a frequência das modificações correspondem a causa de insegurança jurídica. Nesse contexto, importa destacar o caráter experimental da legislação tributária, de modo que o processo legislativo tributário se afigura como um jogo de “tentativa e erro”. Nesse sentido, é comum, na Alemanha a utilização das expressões “selva tributária” (*Steuerdschungel*), “caos tributário” (*Steuerchaos*), “inundação tributária” (*Steuerflut*) e “histeria legislativa tributária” (*Steuergesetzgebunghysterie*), para se fazer referência à situação decorrente da quantidade de normas e das frequentes modificações legislativas no âmbito tributário⁸.

Não obstante, se por um lado verifica-se o “acionismo legislativo”, por outro lado, Johanna Hey⁹ identifica, na Alemanha, uma constante inércia do Poder Legislativo, o que torna os processos legislativos morosos e culmina com a aprovação repentina de leis de baixa qualidade e desprovidas de técnica, as quais, com isso, exigem modificações urgentes e/ou esforços interpretativos no sentido de preenchimento de lacunas. Tais considerações também se aplicam ao ordenamento jurídico brasileiro hodierno, porquanto, também aqui, ao lado do “acionismo”¹⁰ e da hipertrofia legislativos, verifica-se a edição de normas editadas sem atenção à boa técnica legislativa¹¹.

⁸ Cf. HEY, Johanna. *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2002, p. 71-73; SCHENKE, Ralf P. Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Steuerrecht und die zwei Phasen des Öffentlichen Rechts. In: APPEL, Ivo; HERMES, Georg; SCHÖNBERGER, Christoph (coord.). *Öffentliches Recht im offenen Staat: Festschrift für Rainer Wahl zum 70. Geburtstag*. Berlin: Duncker und Humblot, 2011, p. 803.

⁹ *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2002, p. 74-76.

¹⁰ Humberto Theodoro Júnior faz alusão, inclusive, a uma “onda reformista do direito positivo” (THEODORO JÚNIOR, Humberto. A onda reformista do direito positivo e suas implicações como princípio da segurança jurídica. *Revista de Processo*, São Paulo, v. 136, p. 32 e ss., jun. 2006).

¹¹ “O próprio legislador, em quem os indivíduos pensavam poder confiar para, na votação livre e democrática das leis, estabelecer os limites do autoritarismo do poder governante, abdica simplesmente da competência de traçar, com precisão e segurança, os preceitos que deveriam presidir o comportamento individual no seio da coletividade. Preferem, por comodidade, por menor esforço, ou por submissão a ideias de momento e de puro efeito demagógico, legislar por fórmulas excessivamente genéricas (cláusulas gerais, normas abertas e quejandas). Aproximando-se de meras declarações de valores (indefinidos e indefiníveis), essa conduta inaceitável, e por isso mesmo, injustificável do legislador contemporâneo, deixa o indivíduo (cuja dignidade diz estar tutelando) entregue à sanha e aos azares de quem detém o poder de julgar a conduta individual e social. (...)

Legislar com excesso de cláusulas gerais e por meio de chavões que nada dizem (mas que tudo permitem seja dito em seu nome) representa uma verdadeira traição ao ideário do Estado Democrático de Direito. Se este se caracteriza pela defesa dos indivíduos e seus direitos por meio de uma necessária separação entre funções atribuídas aos diversos órgãos encarregados do exercício dos poderes inerentes à soberania estatal, só se pode

Enfatiza-se, entretanto, que a insegurança jurídica em matéria tributária também se relaciona à atividade dos Poderes Executivo e Judiciário. Desse modo, o problema da insegurança jurídica decorrente da quantidade e da modificação normativa também se apresenta – e de maneira potencializada – na seara das normas administrativas¹². Também vale fazer alusão ao problema das normas administrativas¹³ que têm a pretensão de retroagir, porquanto veiculam a “interpretação correta” (atos administrativos interpretativos). Trata-se de fonte de insegurança jurídica verificada tanto no ordenamento jurídico brasileiro, quanto no alemão¹⁴.

Relativamente às modificações jurisprudenciais, uma das principais causas da insegurança jurídica no âmbito do Judiciário, Johanna Hey¹⁵ faz referência a três tipos de alterações na jurisprudência. O primeiro deles refere-se aos “saltos jurídicos” (*Rechtsprung*), ou seja, às modificações jurisprudenciais abruptas. O segundo tipo, mais frequente, corresponde às modificações graduais e “passo-a-passo”, de modo que, muitas vezes, as mudanças nem sequer são perceptíveis. Finalmente, tem-se o retorno a uma orientação jurisprudencial originalmente adotada (“Zick-zack-Rechtsprechung”), atestando o caráter experimental da jurisprudência – assim como ocorre na esfera legislativa. Como salienta Hey¹⁶, as modificações jurisprudenciais podem afetar o planejamento do contribuinte tanto quanto as modificações legislativas, ainda que, de forma imediata, a modificação de orientação na jurisprudência afete tão somente o caso julgado¹⁷.

Não se pretende, aqui, esgotar o arrolamento e, tampouco, a análise das causas da insegurança jurídica em matéria tributária, mas tão somente apontar sua extensão e múltipla causalidade – haja vista que fatores de insegurança jurídica advêm da atividade dos três Poderes. Essa constatação é necessária para justificar a relevância da tese aqui

divisar governo autoritário e ditatorial quando um mesmo órgão acumula as funções de legislar e aplicar a lei por ele mesmo criada” (THEODORO JÚNIOR, Humberto. A onda reformista do direito positivo e suas implicações como princípio da segurança jurídica. *Revista de Processo*, São Paulo, v. 136, p. 34, jun. 2006).

¹² Cf. HEY, Johanna. *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2002, p. 76-77.

¹³ Cf. TORRES, Héleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 432-435.

¹⁴ HEY, Johanna. *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2002, p. 77.

¹⁵ *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2002, p. 86-87.

¹⁶ *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2002, p. 83.

¹⁷ Cf. HEY, Johanna. *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2002, p. 83-84.

defendida e a necessidade de uma análise multifacetada da segurança jurídica dos benefícios fiscais¹⁸.

Há que se notar, todavia que, se por um lado, a permanente insegurança jurídica verificada aqui e alhures, especialmente em matéria tributária, pode ser entendida como uma “distorção”, por outro lado, pode-se entender que constantes e imprevisíveis modificações legislativas – que, dentre outros fatores, dão azo à insegurança jurídica – podem ser consideradas imanentes ao Estado Democrático de Direito, lembrando-se que como tal é constituído o Estado brasileiro. É por isso que, ao discorrer sobre a continuidade como expressão da segurança jurídica, Weber-Grellet anota que o “estado ideal de modificações graduais é dificilmente alcançável nos antagonismos de uma democracia heterogênea”¹⁹ (tradução livre).

No Estado Democrático, o legislador é um órgão político e a lei é um instrumento para o alcance de objetivos políticos²⁰. Nesse sentido, a legislação serve a objetivos políticos cambiantes. Afinal, nas democracias parlamentares, a atividade legislativa caracteriza-se pela descontinuidade das legislaturas, e disso decorrem normas de baixa qualidade legislativa e desprovidas de conceito e de sistematicidade, as quais exigem modificações logo após sua entrada em vigor²¹.

Nesse contexto, faz-se necessário referir ao “paradoxo da segurança jurídica”, o qual se configura tendo em vista que, se, por um lado, o ordenamento jurídico tem por

¹⁸ Nessa esteira, Ingo Sarlet destaca a atualidade do tema da segurança, a qual, segundo o autor, decorre da complexidade e multifuncionalidade do tema, bem como dos “inúmeros problemas e perplexidades registrados no âmbito doutrinário e jurisprudencial, por sua vez retroalimentados pelas grandes dificuldades e repercuções na esfera da aplicação aos casos concretos, que seguem imprimindo permanente atualidade e relevância ao tema” (SARLET, Ingo Wolfgang. A eficácia do direito fundamental à segurança jurídica: dignidade da pessoa humana, direitos fundamentais e proibição de retrocesso social. *Revista Brasileira de Direito Comparado*, Rio de Janeiro, n. 28, p. 90, 2005).

¹⁹ No original: “Der ideale Zustand der allmählichen Veränderung ist bei den Antagonismen einer heterogenen Demokratie kaum erreichbar” (WEBER-GRELLET, Heinrich. Rechtssicherheit im demokratischen Rechtsstaat: Kontinuität und Planungssicherheit. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 3, p. 280, 2003).

²⁰ Cf. HEY, Johanna. *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2002, p. 69; KLOEPFER, Michael. Gesetzgebung im Rechtsstaat. *Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer*, Berlin, n. 4, p. 71, 1982.

²¹ Cf. HEY, Johanna. *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2002, p. 69-70; MELLINGHOFF, Rudolf. Vertrauen in das Steuergesetz. In: PEZZER, Heinz-Jürgen (coord.). *Vertrauensschutz im Steuerrecht*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2004, p. 27.

finalidade proporcionar segurança jurídica, por outro lado, o próprio manejo do ordenamento pode dar causa a insegurança e incertezas²².

Assim, não obstante todas as “distorções” apontadas como fatores de insegurança jurídica, há que se notar que o direito tributário está “naturalmente” sujeito a grande insegurança jurídica, dadas suas múltiplas fontes e a especial necessidade de modificações legislativas. Isso decorre de sua finalidade de atender às cambiantes necessidades financeiras do Estado, bem como de se adaptar às volúveis condições econômicas²³. Por vezes, essa necessidade é “atendida” justamente mediante a concessão ou a extinção de benefícios fiscais, suscitando, assim, questões relativas à segurança jurídica dessas medidas.

Nesse diapasão, não se pode deixar de apontar que benefícios fiscais são frequentemente apontados como fatores de insegurança jurídica. Nesse sentido, Zitzelsberger²⁴ anota que benefícios fiscais (i) contribuem para a complexidade do direito tributário, bem como para o aumento de demandas administrativas e judiciais, (ii) ensejam uma maior dificuldade de controle orçamentário, e (iii) geram efeitos de difícil controle.

Dessa forma, pode-se afirmar que a insegurança jurídica do ordenamento jurídico – mais exatamente em matéria tributária – e a insegurança jurídica de benefícios fiscais mantêm uma relação de retroalimentação. Afinal, se por um lado, benefícios fiscais, pelas razões apontadas, concorrem para a insegurança do ordenamento, por outro lado, a insegurança do ordenamento – manifestada pelos fatores já apontados, como a edição de normas de baixa qualidade legislativa e pelas frequentes modificações legislativas – também redunda na insegurança jurídica dos benefícios fiscais.

Adotar-se-á, neste trabalho, uma concepção material de segurança jurídica – a qual será esclarecida no Capítulo 1 deste trabalho –, de modo que se entende que, no âmbito do Estado Democrático de Direito, a segurança jurídica postula a efetividade do próprio

²² TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 22.

²³ Cf. ISENSEE, Josef. Vertrauensschutz für Steuervorteile: Ein Folgeproblem der Wirtschaftslenkung durch Steuer am Beispiel des § 3a EStG. In: KIRCHHOF, Paul; OFFERHAUS, Klaus; SCHÖBERLE, Horst. *Steuerrrecht, Verfassungsrecht, Finanzpolitik*: Festschrift für Franz Klein. Köln: Otto Schmidt, 1994, p. 612.

²⁴ ZITZELSBERGER, Heribert. Über die Schwierigkeiten mit dem Abbau von Steuersubventionen. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 3, p. 202-203, 1985.

ordenamento jurídico e, especialmente, dos direitos fundamentais. Portanto, ao se fazer referência à “insegurança jurídica dos benefícios fiscais”, tem-se que esta deve ser materialmente compreendida. Logo, por “insegurança jurídica dos benefícios fiscais” deve-se entender não apenas a ausência de previsibilidade relativamente às normas veiculadoras dos benefícios fiscais, como também o fato de o manejo de tais medidas frequentemente implicar afronta ao ordenamento jurídico e, especificamente, aos direitos fundamentais.

Essa “imanência” de fatores de insegurança jurídica ao direito tributário no âmbito do Estado Democrático de Direito – mormente em matéria de benefícios fiscais – não enfraquece, todavia, a necessária eficácia do princípio da segurança jurídica em matéria tributária – ao contrário, intensifica-a²⁵, justificando que mecanismos voltados a sua realização sejam cuidadosamente investigados.

2. Delimitação do Objeto

A condução de uma investigação acerca da segurança jurídica dos benefícios fiscais – partindo-se de uma perspectiva material de segurança jurídica –, exige que se investiguem as exigências decorrentes do princípio da segurança jurídica no tocante à concessão e extinção de benefícios fiscais, o que requer, sobretudo, a plena compatibilidade dessas medidas – e seu manejo – com o ordenamento jurídico brasileiro e, especialmente, com os direitos fundamentais.

Note-se, portanto, que não se tem como objeto do presente trabalho o princípio da segurança jurídica, mas, sim, as peculiaridades que deste decorre no tocante à concessão e extinção de benefícios fiscais. A fim de se distinguir, portanto, o objetivo do objeto deste

²⁵ “É essa tempestade de ventos e torrentes em entrechoque nas reformas constantes e profundas por que passa o direito positivo de nossos dias que nos convida a meditar e ponderar sobre um princípio, um valor, um fundamento, do qual não se pode prescindir quando se intenta compreender a função primária da normatização jurídica. Trata-se da *segurança jurídica*, que nosso legislador constituinte originário, colocou como uma das metas a ser atingida pelo Estado Democrático de Direito, ao lado de ouros valores igualmente relevantes, como a liberdade, o bem-estar, a igualdade e a justiça, todos eles guindados à categoria de ‘valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social’ (Preâmbulo da Constituição de 1988)” (THEODORO JÚNIOR, Humberto. A onda reformista do direito positivo e suas implicações como princípio da segurança jurídica. *Revista de Processo*, São Paulo, v. 136, p. 36, jun. 2006).

trabalho, esclarece-se que, por meio da investigação das peculiaridades decorrentes do princípio da segurança jurídica relativamente à concessão e extinção de benefícios fiscais (objeto), busca-se apontar as exigências do ordenamento jurídico brasileiro para que benefícios fiscais – e especificamente benefícios fiscais – possam ser considerados seguros (objetivo). Não se pode afirmar, entretanto, que se almeja, aqui, o desenho de um “regime jurídico” da segurança jurídica dos benefícios fiscais, porquanto questões atinentes à segurança jurídica que não ostentam peculiaridades relativamente a benefícios fiscais estão excluídas do escopo do presente trabalho. A hipótese de trabalho aqui adotada será revisitada ao final do capítulo 1, após fixar-se as premissas deste trabalho relativamente ao princípio da segurança jurídica.

Dessa forma, importa desde já esclarecer que a análise a ser aqui desenvolvida focalizará o plano normativo, de modo que apenas pontualmente serão feitas considerações relativas à aplicação da norma veiculadora de benefícios fiscais. Essa postura se justifica em virtude do fato de as questões de segurança jurídica especificamente relacionadas a benefícios fiscais – e não são poucas – apresentarem-se precipuamente no plano normativo. Não se pretende, com isso, afirmar que a segurança jurídica na aplicação de normas veiculadoras de benefícios fiscais não é componente essencial para a realização da segurança jurídica dos benefícios fiscais. Todavia, tendo em vista o princípio da estrita legalidade tributária – do qual decorre a vinculação da administração tributária à lei –, tem-se que as exigências peculiares da segurança jurídica relativamente a benefícios fiscais apresentam-se no plano normativo.

Para se cumprir o desiderato ora fixado, será preciso um afastamento da tradicional forma de abordagem do presente tema. Normalmente, no âmbito do ordenamento jurídico brasileiro, a temática da segurança jurídica é, relativamente a benefícios fiscais, analisada tão somente a partir de mecanismos constitucionais voltados especificamente à realização da segurança jurídica, tais como a legalidade, irretroatividade e não surpresa. Especificamente no tocante à extinção de benefícios fiscais, importa, desde já, antecipar que, na doutrina e jurisprudência brasileiras, essa questão tem sido analisada exclusivamente sob a ótica do direito adquirido, de modo que, em linhas gerais, caso não se esteja diante de benefícios fiscais condicionados e concedidos por prazo certo, a extinção do benefício fiscal poderá ser levada a cabo independentemente de qualquer restrição ou necessidade de justificação.

Ocorre que esse entendimento, conforme se demonstrará, é inconsistente com o Estado Democrático de Direito, porquanto insuficiente à realização da segurança jurídica dos benefícios fiscais, sob a ótica material. Portanto, pode-se adiantar que a principal contribuição que esse trabalho almeja fornecer à ciência jurídica brasileira consiste em um complemento teórico à abordagem tradicionalmente adotada. Por outro giro, tendo em vista que não se desconhece a relevância dos mecanismos “tradicionais” voltados à segurança jurídica dos benefícios fiscais, tem-se que estes, somados ao complemento teórico a ser aqui proposto, formam o modelo teórico a ser aqui desenvolvido e defendido. Em conexão com o objeto acima apresentado, pode-se afirmar que esse “modelo teórico” terá por objeto as exigências constitucionais a serem observadas *especificamente* quando da concessão e extinção de benefícios fiscais. Dessa forma, ainda que o presente trabalho almeje à superação da tradicional forma de abordagem da segurança jurídica dos benefícios fiscais no âmbito do direito brasileiro, não se pode deixar de evidenciar que trabalhos desenvolvidos a partir dessa orientação aqui chamada “tradicional” servirão como “ombro de gigantes” para o desenvolvimento da presente tese²⁶.

Cabe, aqui, um importante esclarecimento metodológico. Ainda que o presente trabalho tome como universo de análise o sistema constitucional brasileiro, de modo que se pretende delimitar a segurança jurídica dos benefícios fiscais no âmbito do ordenamento jurídico brasileiro, um dos principais métodos de trabalho adotado foi o comparatístico. Assim, recorreu-se ostensivamente à doutrina e – ainda que em menor proporção – à jurisprudência estrangeiras, especificamente alemãs. Esse recurso justifica-se, haja vista o fato de o tema da segurança jurídica – mais especificamente sob a ótica da proteção da confiança – já ter sido profunda e amplamente analisado no âmbito do direito alemão, inclusive em conexão com benefícios fiscais. Ademais, tendo em vista que se adotará, neste trabalho, a segurança jurídica sob a perspectiva material, tem-se que a proteção de direitos fundamentais desempenhará papel central no desenvolvimento da presente tese. Também relativamente a esse tema, a doutrina e jurisprudência alemãs são frutíferas.

Esclarece-se, entretanto, que não se pretende, de forma alguma, a “importação” de posições e, tampouco, de institutos do direito estrangeiro. O que se pretende aqui é buscar,

²⁶ Cabe, aqui, uma especial referência à doutrina de Sampaio Dória (*Da lei tributária no tempo*. São Paulo: Obelisco, 1968).

a partir das soluções, análises e debates levados a cabo alhures, soluções que guardem plena compatibilidade com o ordenamento jurídico brasileiro. Desse modo, não se sustentará, aqui, a “incorporação” de qualquer solução ou mesmo de qualquer raciocínio, sem observância das peculiaridades do direito brasileiro. Portanto, não se visa à “importação” de mecanismos voltados à realização da segurança jurídica dos benefícios fiscais, o que seria de científicidade duvidosa. O que se pretende é, com as devidas cautelas, buscar, no debate estrangeiro, fundamentação para a busca, no próprio ordenamento constitucional brasileiro, de mecanismos voltados à realização da segurança jurídica dos benefícios fiscais.

3. Plano de Trabalho

Apresenta-se, agora, o plano a seguir a fim de se atingir o objetivo acima proposto.

No capítulo 1 será fixada a orientação a ser adotada no presente trabalho relativamente ao princípio da segurança jurídica, o qual será analisado com fulcro nos ditames do Estado Democrático de Direito, uma vez que como tal se constitui o Estado brasileiro. Assim, será apresentada a fundamentação do princípio da segurança jurídica do âmbito do ordenamento jurídico brasileiro, bem como as diversas expressões desse princípio e suas formas de eficácia. Ao final desse capítulo, e, portanto, após fixação das principais premissas a serem adotadas relativamente ao princípio da segurança jurídica, revisitá-lo e elucidá-lo a hipótese de trabalho adotada.

Ainda integrando a parte introdutória e voltada à fixação de premissas, o capítulo 2, dedica-se à “fenomenologia dos benefícios fiscais”. Buscar-se-á, nesse capítulo, a essência dos benefícios fiscais, analisando-se seus elementos, de modo que seja possível apresentar a definição de benefícios fiscais a ser adotada no presente trabalho. Trata-se, portanto, de capítulo de elevada relevância metodológica, lembrando-se que “benefícios fiscais” constituem o cerne do objeto de pesquisa aqui apresentado.

Inicia-se, no capítulo 3, o desenvolvimento do modelo aqui proposto. Nesse capítulo, serão apresentadas as peculiares exigências constitucionais a serem observadas quando da concessão de benefícios fiscais. Nesse capítulo serão fornecidos os elementos para a justificação constitucional para a concessão de benefícios fiscais e, consequentemente, para a concessão de benefícios fiscais seguros, sob a ótica constitucional.

O capítulo 4 pode ser entendido como um complemento necessário ao capítulo 3. Afinal, tendo em vista que o Brasil é signatário de inúmeros tratados internacionais dos quais decorre ou pode decorrer limitações à concessão de benefícios fiscais, não é possível falar em concessão de benefícios fiscais seguros sem a devida observância dessas limitações. Tal capítulo será, entretanto, desenvolvido de forma exemplificativa. Assim, analisar-se-ão as limitações à concessão de benefícios fiscais decorrentes, ou potencialmente decorrentes, do GATT e de convenções internacionais sobre a dupla tributação.

Finalmente, chega-se ao capítulo 5, no qual será desenvolvido o modelo teórico relativo à segurança jurídica na extinção de benefícios fiscais. Nesse capítulo, serão analisadas às razões para a extinção para benefícios fiscais, lembrando-se que, como se demonstrará, por vezes, a própria extinção dessas medidas afigura-se como uma exigência da segurança jurídica. Independentemente disso, faz-se necessário, quando da extinção de benefícios fiscais, a observância dos ditames da segurança jurídica. Assim, apresentar-se-á, num primeiro momento, o que se chamou acima de orientação “tradicional”. Desse modo, verificar-se-ão os mecanismos constitucionais expressos e especificamente voltados à proteção da segurança jurídica quando da modificação normativa. Tendo em vista o fato de esses mecanismos realizarem a segurança jurídica de forma plena, buscar-se-á, no âmbito do direito alemão, contribuições à realização da segurança jurídica, no direito brasileiro, quando da extinção de benefícios fiscais. Assim, passar-se-á, com fulcro na segurança jurídica material à apresentação do complemento teórico à “orientação tradicional” a ser aqui proposto.

Finalmente, apresentar-se-ão, na forma de uma “síntese conclusiva”, as conclusões do presente trabalho²⁷.

²⁷ Tendo em vista o fato de o presente trabalho ser desenvolvido no âmbito de convênio acadêmico internacional, a síntese conclusiva também será apresentada nos idiomas alemão e inglês.

SÍNTESE CONCLUSIVA

1. O estudo da segurança jurídica dos benefícios fiscais deve ser levado a cabo a partir dos pressupostos do Estado Democrático de Direito fundado pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. É no âmbito do Estado Democrático de Direito, portanto, que deve ser precisada a noção de segurança jurídica, lembrando-se que esse Estado caracteriza-se não apenas pela presença do elemento democrático na limitação e legitimação do poder, mas também pela garantia dos direitos fundamentais. Essa concepção de Estado, aliada à superação da ideia de segurança jurídica meramente como segurança *por meio* do direito – a qual, embora necessária porquanto decorrente da própria ideia de Estado de Direito, é insuficiente, caso o direito não seja, ele próprio, seguro –, remete a uma concepção material de segurança *do* direito. Portanto, tem-se que, no Estado brasileiro, constituído como um Estado Democrático de Direito, a segurança jurídica deve ser, sobretudo, compreendida como segurança do direito, sob a perspectiva material, postulando a efetividade do ordenamento jurídico de forma conectada aos valores nele consubstanciados, a exigir, sobretudo, a efetividade dos direitos fundamentais. Por outro giro, tem-se, portanto, que a segurança jurídica corresponde a fim do próprio ordenamento jurídico brasileiro, restando superado o dualismo segurança jurídica *versus* justiça.
2. A segurança jurídica foi expressamente consagrada pela Constituição Federal de 1988, tanto de forma expressa, como de forma tácita, haja vista (i) a positivação constitucional de inúmeros dispositivos especificamente voltados à realização da segurança jurídica, (ii) a derivação da segurança jurídica do princípio do Estado de Direito, (iii) a recepção de garantias pelo artigo 5º, § 2º, e pelo artigo 150, *caput*, da Constituição Federal – lembrando-se que, partindo-se da concepção material de segurança do direito, a segurança jurídica passa a ostentar também o caráter de garantia. Embora possa ser considerada desnecessária no âmbito de um Estado Democrático de Direito, a positivação da segurança jurídica milita a favor do reconhecimento do seu caráter normativo e de sua necessária eficácia aplicativa.

Assim, além de valor, a segurança jurídica corresponde a princípio no ordenamento jurídico brasileiro.

3. Delimitar o conteúdo da segurança jurídica é tarefa extremamente árdua e envolta em controvérsias, haja vista o caráter multifacetado desse princípio. Diante disso, a forma mais proveitosa pela qual segurança jurídica pode ser analisada consiste em uma investigação de suas múltiplas expressões, perscrutando-se, portanto, o que a segurança jurídica demanda e o que a compõe. Propõe-se, assim, uma delimitação do conteúdo da segurança jurídica por meio da análise das seguintes expressões: certeza, continuidade e proteção da confiança. Saliente-se, contudo, que as expressões da segurança jurídica estão de tal modo inter-relacionadas, que não é possível a concretização de um ou outro aspecto de forma desconectada dos demais.
4. A certeza ostenta caráter eminentemente formal, porquanto postula, em síntese, a previsibilidade do Direito. Não se pode, todavia, negligenciar a relevância da certeza para a realização da segurança jurídica material, uma vez que a certeza é pressuposto para a efetividade do ordenamento jurídico. Nessa esteira, ostentam relevância as noções de segurança de orientação e segurança de realização. A primeira relaciona-se ao conhecimento acerca do conteúdo das normas e não deve ser compreendida de forma isolada, mas sim sob a perspectiva do ordenamento. A segunda, por sua vez, relaciona-se à observação das normas de forma regular, manifestando-se, em grande medida, por meio da proibição de arbítrio, devendo esta ser compreendida tanto formal quanto materialmente.
5. A continuidade postula a realização da segurança jurídica quando da modificação do ordenamento jurídico, salientando-se que esta, no âmbito do Estado Democrático de Direito, não exige apenas a observância das normas expressas de direito intertemporal. Essas normas, isoladamente consideradas, revelam-se limitadas e incompatíveis com a perspectiva material de segurança do direito. Dessa forma, traduzindo-se a continuidade em princípio objetivo voltado à estabilidade e consistência do ordenamento, tem-se que ela se realiza por meio de qualquer princípio ou regra que justifique uma transição normativa suave.

6. Os fundamentos do princípio da proteção da confiança no âmbito do direito público foram fixados pela jurisprudência do Tribunal Federal Administrativo alemão dos anos 1950. Esse princípio foi, a partir da década de 1960, intensamente investigado, tendo ensejado relevantes debates doutrinários, mormente no tocante à sua fundamentação no âmbito do ordenamento jurídico alemão. Dentre as diferentes posições a esse respeito, destacam-se os entendimentos de que a proteção da confiança lastreia-se na boa-fé, no princípio do Estado de Direito e nos direitos fundamentais. Não obstante as raízes eminentemente germânicas desse princípio, ele vem recebendo atenção doutrinária e aplicação no âmbito de diversos ordenamentos jurídicos. Nessa esteira, o princípio da proteção da confiança vem sendo introduzido no ordenamento jurídico brasileiro de forma estreitamente relacionada à segurança jurídica. Seguindo-se esse raciocínio, defende-se, aqui, a proteção da confiança como a expressão subjetiva da segurança jurídica no âmbito do ordenamento jurídico brasileiro. Não obstante, é necessário que a proteção da confiança se revele de forma objetiva para que tenha eficácia jurídica.
7. A proteção da confiança como expressão da segurança jurídica não se confunde com a proteção da confiança como subprincípio da segurança jurídica, aqui denominada “proteção da confiança *stricto sensu*”. No primeiro caso, está-se diante da própria segurança jurídica, vista sob a perspectiva subjetiva – nota-se, portanto, que não há, aqui, que se falar de autonomia da proteção da confiança em relação à segurança jurídica. No segundo caso, está-se diante de um princípio derivado da segurança jurídica e que se presta à sua otimização. Portanto, a proteção da confiança *stricto sensu*, ao lado de outros princípios e regras, tem o condão de realizar a proteção da confiança enquanto expressão da segurança jurídica, bem como a certeza e a continuidade. Por ser o princípio da proteção da confiança *stricto sensu* diretamente derivado do princípio da segurança jurídica, não há dúvidas acerca de sua recepção pelo ordenamento jurídico brasileiro. Não obstante, o reconhecimento dessa recepção não pode ser desprovido das devidas cautelas. Nesse sentido, há que se destacar o caráter subsidiário desse princípio em relação a outros mecanismos de proteção expressamente assegurados pelo ordenamento jurídico brasileiro, dentre os quais se podem mencionar os princípios da não surpresa e irretroatividade, a proteção ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e à coisa julgada e demais mecanismos voltados à proteção de direitos fundamentais.

8. Seguindo o mesmo raciocínio da diferenciação acima apontada, tem-se que as expressões da segurança jurídica, embora correspondam a princípios, não podem ser categorizadas como princípios derivados ou subprincípios da segurança jurídica, uma vez que compõem a própria segurança jurídica, consistindo, assim, em perspectivas por meio das quais o princípio da segurança jurídica pode ser compreendido. Essa distinção mostra-se relevante uma vez que não há que se pretender a aplicação prática e direta da segurança jurídica, tendo em vista que esta requer concretizações e diferenciações, realizando-se, portanto, por meio de princípios derivados e de regras, como por exemplo, a legalidade, a irretroatividade, a proteção ao direito adquirido, dentre outros. Note-se, portanto, que a eficácia da segurança jurídica exige a eficácia destes. Ademais, embora seja um princípio, a segurança jurídica não é sopesável com outros princípios. Essa conclusão está estreitamente relacionada à noção material de segurança do direito adotada neste trabalho, lembrando-se que, a partir desta perspectiva, a segurança jurídica requer a efetividade do próprio ordenamento e, consequente e especialmente, a efetividade dos direitos fundamentais.
9. Tem-se, assim, que a proteção de direitos fundamentais é sobremaneira relevante para a realização da segurança jurídica, de modo que esta, no âmbito do Estado Democrático de Direito, exige e pressupõe a intangibilidade do conteúdo essencial dos direitos fundamentais. Partindo-se de concepção relativista, tem-se que a definição do conteúdo essencial dos direitos fundamentais depende das condições fáticas e jurídicas concretamente verificadas, de maneira que esse conteúdo equivale ao resultado da aplicação da regra da proporcionalidade. A concepção relativista em questão coaduna-se com os ditames da segurança jurídica material, uma vez que impõe um ônus argumentativo às restrições a direitos fundamentais, oferecendo, portanto, maior proteção a este.
10. Busca-se, neste trabalho, delimitar em que consistem “benefícios fiscais seguros” no âmbito do ordenamento jurídico brasileiro. Para tanto, partindo-se da concepção material de segurança do direito, defende-se, aqui, que benefícios fiscais seguros são aqueles concedidos e extintos não apenas (i) observando-se os princípios e regras especificamente voltados à realização da segurança jurídica, mas também (ii)

em plena compatibilidade com o ordenamento jurídico brasileiro, o que requer, sobretudo, o respeito aos direitos fundamentais.

11. A finalidade das normas veiculadoras de benefícios fiscais desempenha papel de suma importância no estudo da segurança jurídica dos benefícios fiscais. Diante disso, tem-se que as normas tributárias podem ser classificadas em normas de finalidade fiscal e normas de finalidade extrafiscal. As primeiras têm por finalidade a geração de receitas, ao passo que as segundas visam, mediatamente, a objetivos outros, constitucionalmente fundamentados, que não o carreamento de recursos para os cofres públicos. Diz-se “mediatamente”, pois, imediatamente, tais normas visam à indução comportamental ou à redistribuição de renda. Assim, as normas de finalidade fiscal visam a “efeitos de carga”, enquanto as normas de finalidade extrafiscal visam a “efeitos de estruturação”, muito embora não haja uma correlação necessária entre a finalidade perseguida e os efeitos decorrentes de uma determinada norma.
12. A relevância dessa classificação reside, sobretudo, no fato de que a finalidade é elemento fundamental para a justificação da norma em face da Constituição. Independentemente, contudo, da finalidade perseguida pela norma, esta deve observância ao regime jurídico constitucional tributário, uma vez que se utiliza o instrumento jurídico tributário. Todavia, no caso de normas extrafiscais, ao lado da competência tributária, é necessário que o legislador também detenha competência material. De qualquer modo, verifica-se, em regra, uma sobreposição de finalidades na mesma norma tributária.
13. Definem-se benefícios fiscais como *benefícios fiscais são vantagens tributárias veiculadas por normas dotadas de finalidade extrafiscal – indutora ou redistributiva – e que representam um afastamento da igualdade a partir da capacidade contributiva*. Assim, para a caracterização de benefícios fiscais é necessário que se esteja diante de uma vantagem tributária, a qual se configura por meio de uma “economia tributária” e reside, portanto, no âmbito do direito tributário – não se confundindo, assim, com a vantagem advinda de subvenções diretas. Ademais, para que se esteja efetivamente diante de uma “vantagem”, é necessário que esta ostente caráter excepcional, configurando, portanto, exceção à

distribuição da carga tributária a partir da capacidade contributiva. A vantagem em questão pode se apresentar de diversas formas, decorrendo, assim, tanto de modificações na regra-matriz de incidência, quanto da redução de crédito tributário já formado. Finalmente, é necessário que as medidas em tela sejam veiculadas por normas de finalidade extrafiscal, redistributiva ou indutora. Benefícios fiscais veiculados por normas dotadas de finalidade indutora correspondem a “incentivos fiscais”, ao passo que aqueles veiculados por normas dotadas de finalidade redistributiva consistem em “benefícios fiscais em sentido estrito”.

14. Para que se possa falar em benefícios fiscais seguros, é necessário que, quando da concessão dessas medidas, haja observância não apenas de princípios e regras voltados especificamente à realização da segurança jurídica, mas também das demais normas constitucionais – mormente aquelas veiculadoras de direitos fundamentais –, haja vista que a segurança jurídica, materialmente percebida, requer a efetividade do ordenamento jurídico. Por outro giro verbal, tem-se que a concessão de benefícios fiscais deve compatibilizar-se aos ditames constitucionais, de modo tal que os três Poderes do Estado vinculam-se a essas exigências.
15. Embora a necessária vinculação da concessão de benefícios fiscais à legalidade pudesse ser depreendida da legalidade tributária, a Constituição Federal faz referência expressa, por meio do artigo 150, § 6º, à submissão de benefícios fiscais à reserva de lei, determinando, ainda, a exclusividade e a especificidade da lei veiculadora de benefícios fiscais. Nessa esteira, importa diferenciar benefícios fiscais automáticos daqueles dependentes de reconhecimento administrativo. Enquanto a concessão dos primeiros decorre diretamente da lei, a concessão dos últimos requer atos posteriores de reconhecimento do atendimento, pelo contribuinte, dos requisitos necessários ao gozo da medida, de modo que a efetiva concessão do benefício pressupõe a edição de ato administrativo ou a assinatura de contrato fiscal. A necessidade desse reconhecimento, todavia, não mitiga a vinculação da Administração à lei veiculadora do benefício fiscal, uma vez que esse reconhecimento tem natureza fiscalizatória e eficácia meramente declaratória, produzindo efeitos *ex tunc*. Entretanto, como benefícios fiscais podem ser concedidos por meio da redução de alíquotas e a Constituição veicula “exceções” à legalidade relativamente às alíquotas, vislumbra-se a possibilidade de concessão de

benefícios fiscais diretamente pela Administração, independentemente da previsão em lei. Deve-se observar, ainda, a determinação constitucional veiculada pelo art. 155, § 2º, XII, “g” relativa à concessão de benefícios fiscais relativos ao ICMS.

16. A concessão de benefícios fiscais seguros deve respeito ao conteúdo essencial dos direitos fundamentais, de maneira que direitos de liberdade impõem limitações à concessão de benefícios fiscais. A fim de se verificar se, e em que medida, essas limitações se operam, importa examinar (i) quando há necessidade de justificação benefícios fiscais em face de direitos de liberdade e (ii) se os benefícios fiscais considerados justificam-se em face do direito de liberdade restrin-gido.
17. Haverá necessidade de justificação de benefícios fiscais perante direitos de liberdade caso aqueles impliquem uma intervenção no âmbito de proteção destes, fazendo com que a proteção *prima facie* do direito considerado seja aberta. Partindo-se da concepção moderna de intervenção, condizente com os ditames do Estado Democrático de Direito, tem-se que a intervenção em direitos de liberdade é toda ação estatal que torne, ao indivíduo, impossível ou substancialmente difícil o desempenho de conduta compreendida no âmbito de proteção do direito fundamental. Nesse sentido, a eventual intervenção em direitos de liberdade por normas veiculadoras de benefícios fiscais deve tomar como referência os efeitos de estruturação dela decorrentes.
18. Uma vez caracterizada a intervenção em direitos de liberdade, faz-se necessária sua justificação, o que impõe a aplicação da regra da proporcionalidade, a fim de se verificar se se está diante de intervenção constitucionalmente admissível ou se, ao contrário, trata-se de violação de direitos de liberdade. A regra da proporcionalidade subdivide-se em três outras regras, quais sejam, a adequação, a necessidade e a proporcionalidade em sentido estrito – as quais devem ser aplicadas nessa ordem, haja vista a relação de subsidiariedade entre elas – e toma como referencial a finalidade última perseguida, a qual deve ser, necessariamente, constitucionalmente fundamentada. Nesse contexto, merecem destaque benefícios fiscais voltados à redução de desigualdades regionais, tendo em vista (i) a relevância constitucionalmente conferida a essa finalidade, de forma geral, (ii) o fato de o federalismo brasileiro ostentar caráter cooperativo e (iii) a relevância

especificamente atribuída, pela Constituição, a benefícios fiscais voltados ao desenvolvimento regional. Em um primeiro momento, é atribuída ampla margem de prognóstico ao legislador para a determinação da legitimidade de benefícios fiscais.

19. A correta compreensão do relacionamento entre benefícios fiscais e o princípio da capacidade contributiva é da mais alta importância tanto para delimitação/identificação de benefícios fiscais, quanto para a aferição de sua admissibilidade constitucional e, consequentemente, para o atendimento aos ditames da segurança jurídica. Nessa esteira, afirmar que benefícios fiscais distribuem a carga tributária a partir de critério diferente da capacidade contributiva não significa afirmar que benefícios fiscais excepcionam o princípio da capacidade contributiva. Assim, lembrando-se que a capacidade contributiva foi expressamente consagrada pelo art. 145, § 1º da Constituição Federal, há que se notar que esta deve ser compreendida como (i) pressuposto da tributação, (ii) limite da imposição tributária e como (iii) referencial para a concretização do princípio da igualdade. Logo, o conteúdo da capacidade contributiva não se restringe aos ditames da igualdade, porquanto delimita a aptidão de cada cidadão de entregar recursos ao Estado, devendo ser, sob essa perspectiva, compreendida como princípio autônomo. Assim, os direitos fundamentais delimitam a capacidade contributiva, de modo que se verifica uma estreita relação entre a capacidade contributiva, o mínimo existencial e proibição de excesso – no âmbito da qual se situa a proibição da utilização de tributos com efeito de confisco –, uma vez que estes concorrem para o desenho da capacidade contributiva, por garantirem direitos fundamentais. Partindo-se dessa concepção, resta indefensável a posição segundo a qual a capacidade contributiva não seria aplicável a normas extrafiscais, uma vez que isso redundaria na violação de direitos fundamentais, mormente do direito de propriedade. Portanto, não há que se falar que benefícios fiscais excepcionam a capacidade contributiva, compreendida esta como princípio autônomo.

20. O princípio da igualdade foi positivado, pela Constituição de 1988, pelo art. 5º, de forma geral e, pelo art. 150, II, de forma específica e relativa ao direito tributário. Não é possível, todavia, depreender nenhum conteúdo concreto da previsão de igualdade, uma vez que sua observância depende de valores que estão fora dessa

norma. Nesse sentido, tem-se que igualdade não significa identidade. A igualdade é sempre relativa, de modo que o juízo de igualdade pressupõe uma comparação em face de um referencial. Todavia, o princípio da igualdade não exige apenas a igualdade formal, mas também a igualdade material, a qual pressupõe a utilização de critérios de comparação constitucionalmente justificáveis. Logo, do princípio da igualdade não decorre a vedação a desigualdades, mas tão somente a discriminações ilegítimas. Nesse sentido, com fulcro na teoria externa, tem-se que do princípio da igualdade decorre, para o indivíduo, o direito *prima facie* de que não se utilizará, em seu prejuízo, referencial de igualdade outro que não aquele “apropriado”. Por tratar-se de um direito *prima facie*, tem-se que este está sujeito a restrições, as quais pressupõem, contudo, a observância da proporcionalidade.

21. Conforme se depreende diretamente da Constituição Federal, no direito brasileiro, o parâmetro fundamental para a realização da igualdade na seara tributária é a capacidade contributiva. Disso, pode-se depreender o direito de que a carga tributária seja distribuída em conformidade com a capacidade contributiva. Pode-se falar, portanto, em um direito *prima facie* de que os juízos de igualdade, no âmbito tributário, sejam realizados com base na capacidade contributiva. Tem-se, entretanto, que o afastamento da igualdade a partir da capacidade contributiva – isto é, a utilização de referencial de igualdade diferente da capacidade contributiva – é admissível, se justificado, o que pressupõe a aplicação da regra da proporcionalidade. Assim, tendo em vista que benefícios fiscais, por definição, representam um afastamento da igualdade em face da capacidade contributiva, conclui-se que estes devem ser, necessariamente, justificados em face da igualdade. Em havendo tal justificativa, estar-se-á diante de benefícios fiscais legítimos – sob o aspecto ora analisado – e que não representam, portanto, violação ao princípio da igualdade.
22. A justificação da adoção de critério de igualdade diferente da capacidade contributiva deve ser feita em função da finalidade perseguida pela norma veiculadora de benefícios fiscais. Para tanto, faz-se necessário, primeiramente, (i) verificar a legitimidade da finalidade da diferenciação e (ii) apurar a legitimidade, *per se*, do fator de discriminação utilizado. Nesse sentido, faz-se necessário, primeiramente, verificar se determinado afastamento da igualdade a partir da

capacidade contributiva persegue fins constitucionalmente legítimos, ou seja, fins compatíveis com as decisões valorativas constitucionais. Em segundo lugar, deve-se verificar se o critério de diferenciação adotado compatibiliza-se com a Constituição Federal, devendo-se testar a observância das proibições, determinações e permissões de diferenciação constitucionalmente previstas.

23. Finalmente, o afastamento da igualdade a partir da capacidade contributiva requer a aplicação da regra da proporcionalidade, que, por sua vez, exige a aplicação das sub-regras da adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito, a fim de se apurar a constitucionalidade da relação entre o critério de discriminação utilizado e o objetivo da diferenciação. Para tanto, além de se levar em conta a diferenciação empreendida, deve-se também considerar a forma pela qual ela se concretizou, o que requer a análise da estrutura do benefício fiscal considerado. Para que a diferenciação seja adequada, é necessário identificar um nexo entre o grupo favorecido e a finalidade perseguida. A necessidade, por sua vez, estará configurada, caso a finalidade não possa ser promovida, com a mesma eficiência, por diferenciação menos gravosa. Finalmente, deve-se proceder ao sopesamento entre os bens envolvidos exigidos pela sub-regra da proporcionalidade em sentido estrito. Ainda que o afastamento da igualdade a partir da capacidade contributiva inerente a um determinado benefício fiscal esteja justificado, faz-se necessário apurar, ainda, a observância da igualdade formal.
24. A competência para a concessão de benefícios fiscais pressupõe a jurisdição tributária, que, por sua vez, pode vir a ser limitada tanto de forma externa, uma vez que o exercício do poder tributário exige um vínculo juridicamente relevante entre Estado e o fato-evento a ser tributado – ressalvadas controvérsias a respeito dessas limitações –, quanto por meio de autolimitações, decorrentes de tratados internacionais. Essas limitações, por consequência, atingem a livre atuação dos Estados no tocante à conformação e à concessão de benefícios fiscais, mostrando-se relevantes, portanto, relativamente à realização da segurança jurídica dos benefícios fiscais. Por outro giro, tem-se que benefícios fiscais seguros pressupõem a observância das limitações advindas do direito internacional à sua concessão.

25. Embora tratados internacionais raramente atribuam competência tributária a entidades supranacionais, não são raras as limitações deles decorrentes à concessão de benefícios fiscais. Tais limitações ganham relevância quando são mais amplas que aquelas decorrentes da Constituição Federal, muito embora tais restrições devam ser constitucionais. Uma das mais relevantes limitações de direito internacional à concessão de benefícios fiscais pelo Estado brasileiro advêm do SMC. Todavia, merecem destaque, também, as limitações decorrentes de convenções internacionais para evitar a bitributação, haja vista a ampla rede dessas convenções firmadas pelo Brasil e a implicitude das limitações à concessão de benefícios fiscais delas decorrentes.
26. Em linhas gerais, a interseção entre as normas do Sistema Multilateral de Comércio (SMC) e a tributação consubstancia-se em três proibições, quais sejam, as proibições à tributação discriminatória, aos subsídios tributários e à tributação protecionista, lembrando-se que esta última, sob a ótica positiva, guarda estreita relação com a disciplina dos subsídios e, sob a ótica negativa, refere-se, sobretudo, às barreiras à importação.
27. O princípio da não discriminação ostenta relevância inquestionável relativamente à liberalização comercial e adquire efetividade por meio da cláusula da nação mais favorecida (Artigo I, GATT) e da cláusula do tratamento nacional (Artigo III, GATT). A primeira impede que produtos oriundos de diferentes Estados membros da Organização Mundial do Comércio (OMC) recebam tratamentos diversos, ao passo que a segunda – sob a ótica da não discriminação tributária (Artigo III.2, GATT) – veda a discriminação entre produtos nacionais e estrangeiros por meio de medidas tributárias. De ambas as cláusulas não é possível depreender limitações absolutas à concessão de benefícios fiscais por parte do Estado brasileiro, mas apenas a vedação à utilização da nacionalidade do produto como fator de discriminação. O princípio da não discriminação encontra seu complemento teórico na disciplina dos subsídios.
28. No âmbito do SMC, a disciplina dos subsídios advém, sobretudo, do Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias (ASMC) e do Acordo sobre Agricultura (AsA). O primeiro aplica-se a produtos industrializados não alcançados pelo AsA,

ao passo que o segundo aplica-se tão somente aos produtos expressamente indicados em seu Anexo I.

29. Com fulcro no Artigo 1 do ASMC, pode-se afirmar subsídios são contribuições financeiras governamentais, concedidas por ação ou omissão, de modo a conferir uma vantagem ao seu beneficiário. Tomando-se como critério classificador o tipo de estímulo oferecido, é possível identificar, ao lado dos subsídios creditícios e privados, os subsídios tributários. Nos termos do Artigo 1 do ASMC, subsídio tributário é toda medida governamental que implique que receitas tributárias, que seriam devidas na ausência de tal medida, sejam perdoadas ou não sejam arrecadadas, de modo a conceder vantagem ao beneficiário. Tendo em vista a definição de benefícios fiscais defendida neste trabalho, resta evidente que o campo material dos benefícios fiscais não se confunde com aquele dos subsídios tributários. Assim, a fim de se verificar as limitações decorrentes do ASMC à concessão de benefícios fiscais, deve-se buscar delimitar o campo de intersecção entre subsídios tributários e benefícios fiscais, uma vez que apenas quando benefícios fiscais configurarem subsídios tributários poderá haver limitação à sua concessão em virtude do ASMC.
30. Para tanto, adquirem relevo as noções de “renúncia de receita tributária devida” e de “vantagem”. A renúncia de receita pressupõe a excepcionalidade da medida, a qual, com base em orientação adotada pelo Órgão de Solução de Controvérsias da OMC (OSC/OMC), deve ser aferida a partir de comparação realizada com fulcro no sistema tributário do ordenamento jurídico considerado, levando-se em consideração, portanto, os princípios fundamentais desse ordenamento. Nesse sentido, tem-se que benefícios fiscais necessariamente implicam “renúncia de receita tributária devida”, nos termos do ASMC, uma vez que essas medidas caracterizam, por definição, um afastamento da “tributação-regra” do ordenamento jurídico brasileiro, tendo em vista que não adotam a capacidade contributiva como referencial para a realização do juízo de igualdade. No entanto, segundo a jurisprudência do OSC/OMC, a vantagem apta à caracterização do subsídio deve ser aquela efetivamente concedida e usufruída, de modo que deve ser aferida a partir da perspectiva do beneficiário. É necessário, ainda, que a medida confira uma vantagem competitiva ao seu beneficiário. Assim, não basta que a vantagem seja

meramente concedida. Diferentemente, a caracterização do benefício fiscal, da forma defendida neste trabalho, requer tão somente a concessão de vantagem tributária, a qual se caracteriza apenas pelo afastamento da “tributação-regra”, não exigindo nenhum “teste de mercado”. Logo, relativamente ao elemento “vantagem”, não há uma coincidência necessária entre o campo material de benefícios fiscais e de subsídios tributários. Assim, para que benefícios fiscais configurem subsídios tributários, é necessário que deles decorra vantagem, nos termos exigidos pelo ASMC. A caracterização de subsídios tributários é condição necessária, mas não suficiente, para que a concessão de benefícios fiscais reste limitada pelo ASMC.

31. Tais limitações terão lugar se, e somente se, benefícios fiscais se caracterizem como subsídios tributários proibidos (vermelhos) ou acionáveis (amarelos), conforme classificação baseada no controle do subsídio pelo SMC. Embora os subsídios acionáveis não sejam *per se* proibidos, eles são passíveis de proibição. Os subsídios proibidos são aqueles vinculados, de fato ou de direito, ao desempenho das exportações ou à utilização preferencial de bens domésticos em detrimento de bens importados, ao passo que os subsídios acionáveis são aqueles que interferem de modo negativo nos interesses de outro Estado membro da OMC, causando efeitos danosos. Enquanto a especificidade dos primeiros é presumida, deve-se comprovar que os segundos são específicos para que estejam sujeitos a restrições.
32. O AsA, que logrou inserir, de forma ordenada, o setor agrícola no âmbito do SMC, não dispõe sobre a eliminação direta dos subsídios, de modo que não é possível falar em uma disciplina geral e expressa sobre subsídios no âmbito do AsA. Em vez disso, a disciplina dos subsídios agrícolas fragmenta-se na disciplina de subsídios à exportação e de medidas de apoio domésticas, aqui referidas como “subsídios domésticos”. A definição de subsídios veiculada pelo ASMC pode ser estendida ao AsA.
33. Nos termos do AsA, subsídios à exportação podem ser definidos como auxílios econômicos governamentais, subordinados ao desempenho das exportações, concedidos por ação ou omissão, de modo a conferir uma vantagem ao seu beneficiário. Independentemente dessa definição genérica, as práticas descritas no

artigo 9.1 e no artigo 10.2 do AsA são presumidamente subsídios à exportação. A partir da definição genérica de subsídios à exportação, é possível que, caso tais medidas se valham do instrumento tributário, esteja-se diante de benefícios fiscais. Todavia, dentre as práticas consideradas presumidamente subsídios à exportação, tem-se que apenas aquelas descritas nas alíneas “c”, “d” e “f” do parágrafo 1 do artigo 9 podem consistir em benefícios fiscais. A delimitação da disciplina de subsídios à exportação exige que se leve em consideração (i) o tipo de subsídio – se listados ou não no artigo 9.1 do AsA – e (ii) o tipo de produto agrícola – se especificado ou não na lista de concessão de cada membro. Assim, caso benefícios fiscais caracterizem subsídios tributários à exportação agrícola, a concessão de tais medidas estará sujeita à seguinte disciplina: (i) será permitida relativamente a subsídios listados a produtos especificados, se concedidos dentro dos limites dos níveis de compromisso assumidos; (ii) será proibida relativamente subsídios listados a produtos não especificados; (iii) será permitida relativamente a subsídios não listados a produtos especificados desde que dentro dos limites dos níveis de compromisso assumidos e desde que não implique – ou ameace implicar – tentativa de eludir os compromissos assumidos pelos membros; (iv) será permitida relativamente a subsídios não listados a produtos não especificados, desde que não implique – ou ameace implicar – tentativa de eludir os compromissos assumidos pelos membros. Destaca-se, entretanto, que, atualmente, as medidas apontadas como “permitidas” são açãoáveis.

34. O AsA não veicula definição de subsídios domésticos, de modo que esses devem, como fulcro no conceito veiculado pelo ASMC, ser definidos como subsídios agrícolas não subordinados ao desempenho das exportações. Logo, haja vista a definição de subsídios do ASMC, tem-se que benefícios fiscais podem configurar subsídios domésticos agrícolas. A disciplina dos subsídios domésticos, no âmbito do AsA, pressupõe o enquadramento dessas medidas em três “caixas”: amarela, azul e verde. A caixa amarela abrange os subsídios mais danosos ao comércio internacional, de modo que somente os benefícios ali enquadrados estão sujeito a restrições. Todavia, tais restrições só terão lugar caso esses subsídios sejam concedidos em montante superior aos compromissos assumidos pelos Estados-membros. Destaca-se, portanto, que o AsA não veicula proibições absolutas à concessão de subsídios domésticos. A caixa azul representa uma exceção à

disciplina da caixa amarela, porquanto abrange subsídios que, em princípio, deveriam ser reconduzidos à caixa amarela, mas não o são, por serem concedidos no âmbito de programas de limitação da produção e por observarem os requisitos do artigo 6.5 do AsA. Ocorre, entretanto, que apenas “pagamentos diretos” podem ser abarcados pela caixa azul, de modo que não há a possibilidade de benefícios fiscais configurarem subsídios domésticos de caixa azul. Finalmente, a caixa verde é composta por subsídios domésticos que atendam ao disposto nas alíneas do parágrafo 1 do Anexo 2 do AsA e, sobretudo, não causem efeitos de distorção do comércio e da produção, ou o faça em níveis mínimos. Não há nenhum empecilho à possibilidade de benefícios fiscais caracterizarem subsídios domésticos alcançados pela caixa verde. Caso isso ocorra, entretanto, estar-se-á diante de medidas admissíveis pelo SMC. Destaca-se, contudo, que, atualmente, todos os subsídios domésticos agrícolas são acionáveis.

35. As convenções sobre a bitributação visam, em última instância, cumprir seu desiderato por meio de (i) normas que reconhecem a competência tributária sobre determinados rendimentos a um ou a ambos os Estados contratantes e (ii) normas de limitação de competência, as quais são aplicáveis caso a competência tributária tenha sido reconhecida de forma cumulativa. Diante disso, tem-se que, caso, em virtude de uma convenção sobre a dupla tributação, o Brasil não seja competente para tributar determinado rendimento, ele também não o será no tocante à concessão de benefícios fiscais relativos àquele rendimento. Embora essa conclusão seja marcada pela obviedade, é importante delimitá-la para que não haja confusão com as limitações à concessão de benefícios fiscais em situações em que o Brasil goza, em virtude da convenção, de competência tributária.

36. Essas limitações têm lugar no caso de reconhecimento cumulativo da competência tributária, aliado à determinação de aplicação do método da imputação pelo outro Estado contratante – o Estado da residência, em regra. Note-se que essa determinação representa uma limitação à competência tributária do Estado ao qual ela se direciona. Assim, em termos práticos, tem-se que, caso o outro Estado deva aplicar o método da imputação, tem-se que a competência tributária atribuída ao Brasil permanece. Dessa competência, todavia, não decorre a plena liberdade à concessão de benefícios fiscais. Afinal, o método da imputação tem o condão de

impedir a dupla tributação internacional na medida em que determina que um Estado conceda, aos seus contribuintes, créditos relativos aos tributos pagos ao outro Estado contratante. Assim, embora haja diversas formas pelas quais o método da imputação possa a ser aplicado, é facilmente perceptível o efeito inibidor dele decorrente no tocante aos benefícios fiscais. Pois, se o Brasil detém competência para tributar determinado rendimento e não o faz de forma plena – haja vista a concessão de benefícios fiscais –, os efeitos dos benefícios concedidos serão inibidos, porquanto a vantagem tributária concedida pelo Estado brasileiro redundará em um menor crédito a ser concedido pelo outro Estado contratante.

37. Estar-se-á diante de limitações à concessão de benefícios fiscais em virtude da aplicação do método da imputação pelo outro Estado contratante, caso a mencionada inibição acarrete a desproporcionalidade do benefício fiscal. Pois, tendo em vista que benefícios fiscais são medidas excepcionais e que devem ser justificados a partir de sua finalidade, caso o efeito inibidor mencionado implique a inaptidão da medida no tocante à promoção de sua finalidade, estar-se-á diante de medida desproporcional e, assim, constitucional. Logo, a limitação à concessão de benefícios fiscais ora analisada não decorre formalmente de convenção sobre a dupla tributação. Todavia, um mecanismo previsto na própria convenção, qual seja, o método da imputação, gera um impedimento material à concessão de benefícios fiscais, porquanto, com seu efeito inibidor, torna essas medidas injustificáveis. Há que se notar, entretanto, que, ainda que haja aplicação no método da imputação, não necessariamente o efeito inibidor será verificado. E, ainda que esse efeito ocorra, ele não necessariamente implicará a desproporcionalidade do benefício fiscal considerado. Dentre as variáveis a serem levadas em consideração nessa análise, destacam-se a forma pela qual o método da imputação foi aplicado e circunstâncias e forma de conduta de cada empresa.
38. Caso, todavia, a convenção sobre a bitributação considerada adote o mecanismo da “imputação especial”, o efeito inibidor decorrente do método da imputação será neutralizado. Esse mecanismo permite que a concessão de crédito de forma fictícia e se manifesta por meio das cláusulas de *tax sparing* e de *matching credit*. O *tax sparing* corresponde à imputação de crédito relativo a imposto que teria sido pago no Estado da fonte, caso não tivesse havido a concessão de benefícios fiscais.

Assim, em vez de o Estado da residência conceder, como crédito, apenas o valor do tributo efetivamente pago no Estado da fonte, ele concede o crédito no valor do tributo que teria sido pago no Estado da fonte caso benefícios fiscais não houvessem sido concedidos. O *matching credit*, por sua vez, consiste na concessão do crédito, pelo Estado da residência, em percentual prefixado. Logo, independentemente de benefícios eventualmente concedidos pelo Estado da fonte, o montante do crédito a ser concedido pelo Estado da residência manter-se-á inalterado. Embora muitas das convenções sobre a bitributação firmadas pelo Brasil contenham cláusulas de *tax sparing* e de *matching credit*, diversas outras – mormente aquelas firmadas recentemente – não as contêm, de modo que, relativamente a estas, o efeito inibidor decorrente do método da imputação adquire relevância, podendo, portanto, redundar em limitação à concessão de benefícios fiscais por parte do Estado brasileiro.

39. Aspecto da mais elevada importância para a realização da segurança jurídica dos benefícios fiscais é a observância dos ditames da segurança jurídica quando da extinção de benefícios fiscais, assim compreendida toda e qualquer retirada de benefício fiscal do ordenamento jurídico. Trata-se da segurança jurídica na modificação do ordenamento, de modo que adquiram relevância aqui as expressões da continuidade e da proteção da confiança. A realização da segurança jurídica na extinção de benefícios fiscais perpassa a identificação das razões que levaram à extinção dessas medidas. Desse modo, cabe fazer referência à “extinção obrigatória” e a “extinção não obrigatória” de benefícios fiscais.
40. A “extinção obrigatória” de benefícios fiscais decorre de uma incompatibilidade da norma veiculadora do benefício fiscal com o ordenamento jurídico, de modo que a própria retirada dessa norma, por concorrer para a efetividade do ordenamento, milita em favor da segurança jurídica. Nessas situações, se, por um lado, a retirada dos benefícios incompatíveis do ordenamento é um ditame da segurança jurídica, por outro lado, a segurança jurídica também deve ser observada quando da modificação do ordenamento. Todavia, é possível que a retirada de benefícios fiscais decorra da discricionariedade do legislador/administrador. Estar-se-á, nesse caso, diante da “extinção não obrigatória” de benefícios fiscais.

41. Relativamente à “extinção obrigatória” de benefícios fiscais, deve-se aludir à inconstitucionalidade formal, a qual ostenta natureza técnica e se caracteriza pela inobservância das formas constitucionalmente previstas ou pela violação de normas de competência. A inconstitucionalidade material, por sua vez, relaciona-se ao conteúdo da norma e pode se configurar tanto direta, quanto indiretamente. Haverá configuração da inconstitucionalidade de forma direta, caso a norma veiculadora de benefício fiscal eleja *discrimen* ou finalidades inconstitucionais. Nessas situações, estar-se-á, necessariamente, diante de violação ao princípio da igualdade e àquele da capacidade contributiva. Estar-se-á, todavia, diante de uma inconstitucionalidade material indiretamente verificada, caso os benefícios fiscais não observem a regra da proporcionalidade.
42. Tendo em vista que a observância da proporcionalidade – tanto em virtude da necessária restrição à igualdade a partir da capacidade contributiva, quanto da eventual intervenção em direitos de liberdade – por parte de normas veiculadoras de benefício fiscais é elemento fundamental para a justificação dessas medidas, ela também o é para a manutenção dos benefícios fiscais no ordenamento jurídico. Logo, ainda que uma medida seja considerada proporcional quando de sua edição, deve-se permanentemente verificar se essa proporcionalidade se mantém, de modo a justificar a manutenção do benefício. Nessa esteira, o controle de proporcionalidade a ser realizado durante a existência de um benefício fiscal requer maior precisão, de modo que deve ser acompanhando de um “controle de sucesso”. Com isso, embora a proporcionalidade seja aferida em função da finalidade, tem-se que a análise dos efeitos que efetivamente decorreram do benefício contribui para a maior exatidão do “teste da proporcionalidade”. Assim, é possível que um benefício fiscal “originalmente constitucional” deixe de observar a proporcionalidade em virtude de um erro de prognóstico, de novas situações fáticas e, até mesmo, de novas descobertas científicas. Por outro giro, é possível que a finalidade perseguida pelo benefício já tenha sido atingida, de modo que a manutenção da vantagem fiscal não mais se justifica. Nesse caso, sequer é possível aplicar a regra da proporcionalidade, uma vez que não há mais finalidade justificável. Ante essas considerações, deve-se enfatizar que benefícios fiscais são, necessariamente, temporários.

43. Ainda que não se esteja diante de benefícios inconstitucionais, é possível que tais medidas devam ser retiradas do sistema em virtude de sua ilegalidade e da incompatibilidade com tratados internacionais. A incompatibilidade decorre do fato de benefícios fiscais serem concedidos sem observância das limitações decorrentes de tratados internacionais. A ilegalidade, por sua vez, decorre da concessão de benefícios fiscais em desacordo com leis complementares, como, por exemplo, o Código Tributário Nacional.
44. Dentre os mecanismos constitucionais consagrados pelo ordenamento jurídico brasileiro que se prestam à realização da segurança jurídica na extinção de benefícios fiscais está o princípio da não surpresa, estritamente relacionado à ideia de previsibilidade e, portanto, de certeza, muito embora também concorra para a realização da continuidade e da proteção da confiança, na medida em que tem o condão de suavizar a transição normativa. O princípio em tela foi positivado no ordenamento jurídico brasileiro por meio das normas relativas, sobretudo, à anterioridade e à espera nonagesimal, lembrando-se todavia, que a Constituição também prevê exceções a essas regras. Desse modo, combinando-se essas regras e suas exceções, tem-se que, a depender da espécie tributária, dever-se-á aplicar (i) exclusivamente a regra da anterioridade anual, (ii) exclusivamente a regra da anterioridade nonagesimal, (iii) ambas as regras de forma cumulativa, (iv) nenhuma das “anterioridades”. Embora a anterioridade – genericamente considerada – não se aplique à concessão de benefícios fiscais – uma vez que, neste caso, não há que se falar em instituição ou aumento de tributo –, não há dúvidas acerca de sua aplicação à extinção de benefícios fiscais, uma vez que esta implica “aumento de tributo”. Há que se ressalvar, entretanto, as mencionadas exceções, que se relacionam a espécies tributárias específicas. Ademais, não há que se cogitar da aplicação das regras de anterioridade quando da extinção de benefício concedido por prazo certo ou mediante condição que permita o reconhecimento do término da vigência do benefício, porquanto, neste caso, a fixação do prazo e da condição já redunda em observância do princípio da não surpresa.
45. A irretroatividade – consagrada relativamente à matéria tributária no artigo 150, III, “a”, da Constituição Federal –, ocupa lugar de destaque no tocante à realização da segurança jurídica quando da extinção de benefícios fiscais. Tendo em vista,

contudo, que a retroatividade benigna é admitida no ordenamento brasileiro, tem-se a possibilidade de concessão de benefícios fiscais retroativa. A retroatividade será, nesse caso, admissível, caso o benefício retroativo supere o “teste da proporcionalidade”. De outra banda, tem-se que a extinção de benefícios fiscais deve, necessariamente, observância à irretroatividade, a qual, todavia, só protege fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da norma.

46. A proteção ao direito adquirido desempenha papel da mais alta relevância no tocante à realização da segurança jurídica na extinção dos benefícios fiscais, conforme vem sendo largamente destacado pela doutrina e jurisprudência brasileiras. Nessa esteira, não obstante as controvérsias relativas à aplicação da proteção ao direito adquirido em matéria tributária, pode-se afirmar que de benefícios fiscais concedidos por prazo certo e mediante condição decorrem direitos adquiridos, os quais devem ser colocados a salvo dos efeitos da nova lei – tanto retroativos, quanto futuros. Dessa forma, benefícios fiscais concedidos mediante condição e por prazo certo tem sua revogabilidade limitada. Deve-se esclarecer, entretanto, que essa limitação não significa restrições à atividade legislativa, mas, em vez disso, traduz-se pelo necessário respeito aos direitos adquiridos, os quais exigem, para sua configuração, a consolidação de situações jurídicas individualizadas – o que exige que o contribuinte considerado tenha cumprido os requisitos para o gozo da vantagem tributária. A proteção ao direito adquirido operacionaliza-se por meio da ultratividade da norma veiculadora do benefício fiscal considerado. Caso, entretanto, o interesse público impeça essa ultratividade, a proteção ao direito adquirido exige o resguardo do seu conteúdo econômico, o qual é levado a cabo por meio da justa indenização. Logo, pode-se afirmar que mesmo normas veiculadoras de benefícios fiscais condicionados e temporários são revogáveis a qualquer tempo, devendo-se, todavia, respeitar os direitos adquiridos.

47. Ainda que a proteção ao direito adquirido – além daquela decorrente da não surpresa e da irretroatividade – milite em favor da realização da segurança jurídica quando da extinção de benefícios fiscais, ela encontra relevantes limitações. Nesse sentido, tem-se que essa proteção resguarda tão somente as posições jurídicas decorrentes de benefícios fiscais condicionados e temporários, não concedendo,

portanto, nenhum tipo de proteção às demais situações relativas a benefícios fiscais. Ademais, a classificação de benefícios fiscais como condicionados e incondicionados – pressuposto para a aplicação da teoria do direito adquirido – guarda relevantes inconsistências em seu bojo, das quais decorrem limitações à concessão da proteção ao direito adquirido. Destaca-se que, independentemente da conformação do benefício fiscal – condicionado ou incondicionado; permanente ou temporário –, o desempenho de atividade do contribuinte a fim de obter benefício fiscal não pode ser negligenciado. Entende-se, todavia, que esse aspecto não deve ser tratado no âmbito da teoria do direito adquirido.

48. A realização da segurança jurídica – mais especificamente da proteção da confiança quando de modificação de normas veiculadoras de benefícios fiscais – é tratada, na Alemanha, no âmbito da dogmática da retroatividade. Nesse sentido, deve-se anotar que o Tribunal Constitucional Alemão distingue a chamada “retroatividade própria” da “retroatividade imprópria”, sendo que a primeira refere-se à interferência normativa em fatos iniciados e concluídos no passado, ao passo que a segunda relaciona-se a fatos iniciados no passado, mas ainda não concluídos. A retroatividade própria é, em regra, considerada inconstitucional, ao passo que a imprópria é, normalmente, admitida, muito embora pressuponha um sopesamento entre o dano à confiança do contribuinte e o interesse público atrelado à modificação normativa. É no âmbito da retroatividade imprópria que a extinção de benefícios fiscais tem sido tradicionalmente tratada, de modo que as disposições realizadas pelo contribuinte com o fito de obter benefício fiscal restam desprotegidas – o que tem sido duramente criticado pela doutrina. Embora não se possa falar, necessariamente, em uma proteção da confiança mais intensa relativamente a normas extrafiscais e embora, no direito brasileiro, não seja possível tratar das proteções às disposições do contribuinte no âmbito da dogmática da retroatividade, tem-se que o debate verificado no direito alemão a esse respeito joga luzes sobre a realização da segurança jurídica na extinção de benefícios fiscais no ordenamento jurídico brasileiro. Nesse sentido, merece destaque o entendimento relativo à proteção da disposição radicada na proteção a direitos fundamentais.
49. A análise completa da realização da segurança jurídica quando da extinção de benefícios fiscais no âmbito do Estado Democrático de Direito não pode prescindir

do aspecto material da segurança jurídica. Nesse sentido, haja vista o caráter de garantia material de direitos fundamentais ostentado pela segurança jurídica, tem-se que, quando da extinção de benefícios fiscais, a segurança jurídica atua no sentido de conceder a máxima efetividade aos direitos fundamentais atingidos. Tendo em vista, contudo, que nem sempre os direitos fundamentais atingidos restarão protegidos pela não surpresa, irretroatividade ou proteção ao direito adquirido, faz-se necessária sua identificação e, em seguida, a justificação da extinção de benefícios fiscais perante tais direitos, o que exige a aplicação da regra da proporcionalidade.

50. Assim, faz-se necessário apurar se a extinção de um benefício fiscal caracteriza uma intervenção em direitos de propriedade, a qual deve ser justificada. Há que se esclarecer que a intervenção que se perscruta relaciona-se aos efeitos de estruturação atrelados ao benefício fiscal e não aos efeitos de carga decorrentes de sua extinção – pois, neste caso, a eventual intervenção em direitos de propriedade decorreria da própria “tributação-regra” e não, propriamente, da retirada do benefício fiscal. Há que se esclarecer, ainda, que os benefícios fiscais, em si considerados, não estão compreendidos no âmbito de proteção direito de propriedade. Nessa esteira, deve-se investigar se houve intervenção em direitos de propriedade, levando-se em consideração os bens investidos pelo contribuinte a fim de cumprir o requisito exigido para o gozo de benefício fiscal, os quais são, indubitavelmente, alcançados pelo âmbito de proteção do direito de propriedade. Deve-se, portanto, verificar se a extinção de benefícios fiscais caracteriza uma intervenção na “propriedade investida”. Assim, faz-se necessário um nexo de causalidade entre o investimento realizado e o benefício fiscal e um nexo de causalidade entre a extinção do benefício e a incursão no âmbito de proteção do direito de propriedade. Uma vez caracterizada a intervenção, abre-se a proteção, que exige a intervenção seja justificada. Há que se observar que esse raciocínio apenas se aplica a benefícios fiscais dos quais tenha decorrido efeito indutor.
51. Seguindo-se esse mesmo raciocínio, é possível que a extinção de benefícios fiscais caracterize intervenção em outros direitos de liberdade – como na liberdade profissional e na livre iniciativa –, exigindo justificação. A configuração dessa intervenção também requer o duplo nexo de causalidade acima apontado. Por outro

giro, no direito brasileiro, não há que se imaginar a intervenção no princípio da igualdade em virtude da extinção de benefícios fiscais. Afinal, a extinção de benefícios fiscais representa o restabelecimento da “tributação-regra”, de modo que o juízo de igualdade passa a ser feito com base na capacidade contributiva, parâmetro fundamental para a realização da igualdade tributária no direito brasileiro.

52. O princípio da segurança jurídica exige que, uma vez que a extinção de benefícios fiscais caracterize intervenção em direitos fundamentais, seja feita a justificação desta, o que exige a aplicação da regra da proporcionalidade. Todavia, para se otimizar a realização da segurança jurídica, no âmbito do teste da proporcionalidade em sentido estrito, a proteção da confiança deverá ser considerada. A fim de se racionalizar o sopesamento realizado no interior do teste da proporcionalidade em sentido estrito, deve-se, exemplificativamente, apontar os seguintes critérios a serem considerados: por um lado, a “qualidade” da norma veiculadora de benefícios fiscais e a finalidade da extinção dessas medidas; por outro lado, o fato de o benefício ter sido concedido por prazo certo ou indeterminado, o tipo e intensidade da intervenção em direitos fundamentais, a aparência de regularidade da norma veiculadora dos benefícios fiscais, a efetividade da norma veiculada do benefício fiscal.
53. Caso a extinção de benefícios fiscais analisada seja obrigatória, em virtude da incompatibilidade da norma veiculadora dessas medidas com o ordenamento jurídico brasileiro, adquire maior relevo o teste da proporcionalidade em sentido estrito, uma vez que os testes da necessidade e adequação são facilmente superados. Essa situação adquire relevância quando se está diante da extinção de benefícios concedidos no âmbito da “guerra fiscal”. Deve-se frisar que irregularidades formais não impõem, necessariamente, a imediata extinção do benefício, com efeitos *ex tunc*. De fato há, neste caso, um elevado interesse na extinção do benefício fiscal. Isso, todavia, não afasta a realização do teste da proporcionalidade – caso a extinção dos benefícios caracterize intervenção em direitos fundamentais – e, se for o caso, a concessão de proteção ao contribuinte atingido, a qual pode ser feita por meio de normas de transição. Caso, todavia, esteja-se diante de extinção não obrigatória de benefícios fiscais, não há que se falar em uma concentração da

análise na proporcionalidade *stricto sensu*. Dessa forma, na prática, os testes da adequação e da necessidade adquirem maior relevância quando se tem em jogo a extinção de benefícios fiscais regulares.

54. Se, todavia, a extinção de benefício fiscal não caracterizar intervenção em direitos fundamentais, faz-se necessária a observância aplicação do princípio da proteção da confiança *stricto sensu*, lembrando-se que este, no direito brasileiro, tem aplicação subsidiária, proporcionando ao cidadão uma proteção adicional em face dos atos estatais. A aplicação desse princípio requer a observância de todos os aspectos da “hipótese de confiança”, quais sejam, (i) a existência de uma base de confiança, (ii) confiança e (iii) realização da confiança. Na sequência, deve-se verificar se se está diante de confiança digna de proteção, o que exige um sopesamento entre o interesse do contribuinte na manutenção normativa e o interesse do Estado na modificação. Deve-se lembrar, finalmente, que, também aqui, a proteção da confiança do contribuinte não exige a manutenção do benefício fiscal, podendo ser levada a cabo por meio de normas de transição.

ZUSAMMENFASSUNG DER ERGEBNISSE

1. Die Studie zur Rechtssicherheit der Steuervergünstigungen muss auf der Grundlage der Voraussetzungen des demokratischen Rechtsstaats durchgeführt werden, der durch die Verfassung der Bundesrepublik Brasilien 1988 gegründet wurde. Der Begriff der Rechtssicherheit muss also im Rahmen des demokratischen Rechtsstaats präzisiert werden, wobei daran zu erinnern ist, dass dieser Staat nicht nur durch die Anwesenheit des demokratischen Elements bei der Beschränkung und Legitimierung der Macht gekennzeichnet ist, sondern auch durch die Garantie der Grundrechte. Diese Konzeption des Staates in Verbindung mit der Überwindung des Gedankens einer Rechtssicherheit lediglich als Sicherheit *durch* das Recht – die trotz ihrer Notwendigkeit als Ableitung der eigentlichen Idee des Rechtsstaates unzureichend ist, falls das Recht selbst nicht sicher ist –, verweist auf eine materielle Sicherheit *des* Rechts. Man hat sich demnach daran zu halten, dass im brasilianischen Staat, der als demokratischer Rechtsstaat verfasst ist, die Rechtssicherheit vor allem als Sicherheit des Rechts unter der materiellen Perspektive zu verstehen ist. Unter dieser Perspektive postuliert die Rechtssicherheit die Wirksamkeit der Rechtsordnung in Verbindung mit den in ihr enthaltenen Werten, insbesondere der Wirksamkeit der Grundrechte. Andererseits ist daran festzuhalten, dass die Rechtsordnung einem Zweck der brasilianischen Rechtsordnung selbst entspricht, so dass der Dualismus Rechtssicherheit *versus* Gerechtigkeit überwunden wird.

2. Die Rechtssicherheit wurde nicht nur in ausdrücklicher Form, sondern auch stillschweigend festgeschrieben, siehe (i) eine Unzahl von Regelungen, welche spezifisch auf die Umsetzung der Rechtssicherheit gerichtet sind, (ii) die Ableitung der Rechtssicherheit aus den Grundprinzipien des Rechtsstaats, (iii) sowie die durch Artikel 5º, § 2º und durch Artikel 150 *caput* der Bundesverfassung garantierten Vorschriften, wobei daran zu erinnern ist, dass die Rechtssicherheit, wenn man ihre materielle Konzeption zu Grunde legt, zugleich auch das Merkmal der Garantie aufweist. Die Festschreibung der Rechtssicherheit mag im Rahmen eines demokratischen Rechtsstaates als überflüssig erscheinen, trägt jedoch zur

Anerkennung ihres normativen Charakters und zur Notwendigkeit ihrer wirksamen Anwendung bei. Die Rechtssicherheit entspricht demnach auch einem Prinzip der brasilianischen Rechtsordnung.

3. Die Begrenzung des Inhalts der Rechtssicherheit erweist sich auf Grund dessen vielschichtigen Charakters als eine äußerst mühevolle Aufgabe inmitten heftiger Auseinandersetzungen. Angesichts dessen erscheint es vorteilhaft zu sein, Rechtssicherheit einer Analyse ihrer vielfältiger Ausdrücke zu unterziehen und so zu erforschen, was die Rechtssicherheit erfordert und woraus sie sich zusammensetzt. Vorgeschlagen wird also eine inhaltliche Einschränkung des Rechtssicherheitsgehalts durch die Analyse folgender Ausdrücke: Bestimmtheit, Kontinuität und Vertrauensschutz. Dabei ist jedoch hervorzuheben, dass die Ausdrucksformen der Rechtssicherheit derart unter- und miteinander verbunden sind, dass die Konkretisierung des einen oder anderen Aspektes nicht ohne Bezug auf die anderen durchführbar ist.
4. Die Bestimmtheit weist einen eminent formalen Charakter auf, denn sie postuliert kurz gesagt die Vorhersehbarkeit des Rechts. Man darf jedoch nicht die Relevanz der Sicherheit für die Durchführung der materiellen Rechtssicherheit vernachlässigen, zumal die Bestimmtheit Voraussetzung für die Wirksamkeit der Rechtsordnung ist. In dieser Hinsicht sind die Begriffe der Orientierungssicherheit und der Realisierungssicherheit einschlägig. Der erstere bezieht sich auf die Kenntnis hinsichtlich des Normgehalts und darf nicht isoliert verstanden werden, sondern unter der Perspektive der Ordnung. Der letztere Begriff bezieht sich auf die Einhaltung der Normen in regulärer Weise; er tritt größtenteils durch das Willkürverbot auf, welches sowohl formal als auch materiell aufzufassen ist.
5. Die Kontinuität erfordert die Durchführung der Rechtssicherheit in Bezug auf die Änderung der Rechtsordnung. Dabei ist zu unterstreichen, dass diese im Rahmen des demokratischen Rechtsstaates nicht einfach nur die Einhaltung der ausdrücklichen Normen des intertemporalen Rechts erfordern. Diese Normen erweisen sich bei isolierter Betrachtung beschränkt und mit der materiellen Perspektive der Rechtssicherheit als unvereinbar. Wenn man demnach Kontinuität als objektiven, auf Stabilität und Beständigkeit der Rechtsordnung gerichteten

Grundsatz auffasst, kommt man zu dem Ergebnis, dass sie durch jedes Prinzip oder jede Regel, die einen milden normativen Übergang rechtfertigen, umsetzbar ist.

6. Die Grundlagen des Vertrauensschutzprinzips im Bereich des Öffentlichen Rechts wurden in den 50er Jahren durch die Rechtsprechung des deutschen Bundesverwaltungsgerichts festgelegt. Ab den 60er Jahren wurde dieses Prinzip nachdrücklich erforscht, was zu bedeutenden Debatten in der Rechtslehre geführt hat, insbesondere im Hinblick auf die Begründung im Rahmen der deutschen Rechtsordnung. Unter den verschiedenen Positionen ist besonders die Auffassung zu nennen, dass der Vertrauensschutz im Grundsatz von Treu und Glauben, im Rechtsstaatsprinzip sowie in den Grundrechten begründet ist. Dieser Grundsatz wird trotz seiner hervorstechenden germanischen Verwurzelung von der allgemeinen Rechtslehre beachtet und im Rahmen diverser Rechtsordnungen angewandt. Auf diesem Wege wird das Prinzip des Vertrauensschutzes in Beziehung mit der Rechtssicherheit in die brasilianische Rechtsordnung eingeführt. Hier wird also die Auffassung vertreten, dass der Vertrauensschutz im Rahmen der brasilianischen Rechtsordnung der subjektive Ausdruck der Rechtssicherheit ist. Nichtsdestotrotz muss sich der Vertrauensschutz als objektive Form manifestieren, um juristische Wirksamkeit zu erlangen.

7. Der Schutz des Vertrauens als Ausdruck von Rechtssicherheit ist nicht zu verwechseln mit dem Schutz des Vertrauens als Unterprinzip der Rechtssicherheit, hier "*Vertrauensschutz stricto sensu*" genannt. Im ersten Fall handelt es sich um die Rechtssicherheit selbst unter subjektivem Gesichtspunkt – zu bemerken ist, dass man hier also nicht von der Autonomie des Vertrauensschutzes in Bezug auf die Rechtssicherheit sprechen kann. Im zweiten Fall handelt es sich um ein abgeleitetes Prinzip der Rechtssicherheit, das sich zu ihrer Optimierung eignet. Der Vertrauensschutz *stricto sensu* neben anderen Prinzipien und Regeln verwirklicht den Vertrauensschutz als Ausdruck der Rechtssicherheit, ebenso wie die Bestimmtheit und die Kontinuität. Da das Prinzip des Rechtsschutzes *stricto sensu* sich direkt vom Rechtssicherheitsprinzip herleitet, bestehen keinerlei Zweifel bezüglich seiner Absorption durch die brasilianische Rechtsordnung. Die Anerkennung dieser Aufnahme darf dennoch nicht ohne weiteres erfolgen. In diesem Zusammenhang ist der subsidiäre Wesenzug dieses Prinzips in Bezug auf

die anderen vom brasilianischen Rechtssystem ausdrücklich garantierten Schutzmechanismen hervorzuheben, unter denen die Prinzipien des Überraschungsverbots und des Verbots der Rückwirkung, der Schutz des erworbenen Rechts, des abgeschlossenen Rechtsakts sowie der Rechtskraft und anderer Mechanismen zum Schutz der Grundrechte zu erwähnen sind.

8. Bei einer Weiterverfolgung desselben Gedankengangs zur oben erwähnten Differenzierung ergibt sich, dass die Ausdrucksformen der Rechtssicherheit, obwohl sie Prinzipien entsprechen, nicht als abgeleitete Prinzipien oder Unterprinzipien der Rechtssicherheit einzustufen sind, da sie die Rechtssicherheit selbst bilden, und derart Perspektiven bilden, durch welche der Grundsatz der Rechtssicherheit zu begreifen ist. Diese Unterscheidung erweist sich als relevant, da man ja nicht die praktische und direkte Anwendung der Rechtssicherheit anstreben kann, zumal zu berücksichtigen ist, dass Rechtssicherheit Konkretisierungen und Differenzierungen verlangt und sich demzufolge durch abgeleitete Prinzipien und Regeln verwirklicht wie beispielsweise Legalität, Rückwirkungsverbot und Schutz erworbener Rechte. Festzustellen bleibt also, dass die Wirksamkeit der Rechtssicherheit die Wirksamkeit dieser Regeln und Prinzipien voraussetzt. Zudem ist die Rechtssicherheit trotz ihrer Eigenschaft als Prinzip nicht mit anderen Prinzipien abwägbar. Diese Schlussfolgerung ist mit dem materiellen Begriff von Sicherheit des Rechts, der in dieser Arbeit vertreten wird, strikt verknüpft, wobei daran zu erinnern ist, dass die Rechtssicherheit unter diesem Gesichtspunkt die Wirksamkeit der Rechtsordnung selbst und folgerichtig und im Besonderen die Wirksamkeit der Grundrecht verlangt.

9. Es ergibt sich also, dass der Schutz der Grundrechte für die Verwirklichung der Rechtssicherheit überaus relevant ist, so dass dieser im Rahmen des demokratischen Rechtsstaats die Unberührbarkeit des Wesensgehalts der Grundrechte verlangt und voraussetzt. Unter Zugrundelegung einer relativen Konzeption ergibt sich, dass die Definition des Wesensgehaltes der Grundrechte von den tatsächlichen und rechtlichen Möglichkeiten abhängt, so dass dieser Gehalt dem Ergebnis der Anwendung der Verhältnismäßigkeitssregel entspricht. Die in Frage stehende relative Konzeption entspricht den Geboten der materiellen

Rechtssicherheit, zumal sie den Beschränkungen der Grundrechte einen argumentativen Onus auferlegt, welcher einen höheren Grundrechtsschutz bietet.

10. In dieser Arbeit wird eine Begrenzung dessen versucht, worin im brasilianischen Rechtssystem die “sicheren Steuervergünstigungen” bestehen. Dafür wird hier auf der Basis des materiellen Rechtssicherheitsbegriffs vertreten, dass sichere Steuervergünstigungen diejenigen sind, welche gewährt und abgeschafft werden nicht nur (i) durch Einhaltung der Prinzipien und Regeln, die spezifisch auf die Verwirklichung der Rechtssicherheit gerichtet sind, sondern auch (ii) in Vereinbarkeit mit der brasilianischen Rechtsordnung stehen, was vor allem die Beachtung der Grundrechte erfordert.
11. Der Zweck der Steuervergünstigungsnormen spielt bei der Untersuchung der Rechtssicherheit der Steuervergünstigungen eine äußerst wichtige Rolle. Daraus ergibt sich, dass die Steuernormen in zwei Klassen eingeteilt werden können: Fiskalzwecknormen und Außerfiskalzwecknormen. Die ersten sind darauf gerichtet, Einnahmen zu erzeugen, während die letzteren sich mittelbar auf andere verfassungsmäßig begründete Zwecke richten als auf die Eintreibung von Mitteln für die Öffentliche Hand. “Mittelbar”, denn diese Normen bezwecken unmittelbar die Lenkung des Verhaltens oder eine Einkommensumverteilung. Auf diese Weise bezwecken die Fiskalzwecknormen Belastungswirkungen, während die Außerfiskalzwecknormen auf Gestaltungswirkungen gerichtet sind, obwohl keinerlei notwendige Korrelation zwischen dem verfolgten Zweck und den sich aus einer bestimmten Norm ergebenden Wirkungen besteht.
12. Die Bedeutung dieser Einteilung beruht insbesondere auf der Tatsache, dass der Zweck grundlegendes Element für die Rechtfertigung der Norm im Hinblick auf die Verfassung ist. Die Norm muss jedoch unabhängig von dem verfolgten Zweck das verfassungsrechtliche Steuerrechtssystem beachten, da sie sich ja der Steuerrechtsinstrumente bedient. Dennoch muss der Gesetzgeber im Fall der Außerfiskalzwecknormen außer der Steuerzuständigkeit auch die materielle Zuständigkeit innehaben. So ist auf jeden Fall regelmäßig eine Zweckhäufung auf ein und dieselbe Steuernorm festzustellen.

13. Steuervergünstigungen werden definiert als *steuerliche Vorteile, die durch Außerfiskalzwecknormen – sei es lenkenden oder umverteilenden Zwecks gewährt werden, die eine Abweichung von der Gleichheit nach der Leistungsfähigkeit darstellen.* Es ist also für die Kennzeichnung als Steuervergünstigungen unerlässlich, dass es sich dabei um einen steuerlichen Vorteil handelt, der durch eine “Verschonung” entstanden ist und sich demzufolge im Bereich des Steuerrechts befindet – was also nicht mit einem aus direkten Subventionen herrührenden Vorteil zu verwechseln ist. Und damit es sich dabei wirklich um einen “Vorteil” handelt, muss dieser auch noch einen Ausnahmecharakter aufweisen, womit er demnach eine Ausnahme von der Verteilung der Steuerlast nach der Leistungsfähigkeit bildet. Der hier beschriebene Vorteil kann sich in verschiedenen Formen darstellen, er kann sich sowohl als Modifizierung von Kriterien des Steuertatbestands darstellen als auch als Minderung des schon entstandenen Steuerschuld. Schließlich müssen die behandelten Maßnahmen durch Außerfiskalzwecknormen, lenkende oder umverteilende, gewährt werden. Steuervergünstigungen, die durch Normen eingeführt werden, welchen ein lenkender Zweck innwohnt, entsprechen den “Steueranreizen”, während diejenigen, die durch Normen mit Umverteilungszwecken eingeführt werden, in “Steuervergünstigungen *im engeren Sinn Sinn*” bestehen.
14. Um von sicheren Steuervergünstigungen sprechen zu können, wenn diese Maßnahmen gewährt werden, müssen nicht nur die Prinzipien und Regeln zur spezifischen Verwirklichung der Rechtssicherheit eingehalten werden, sondern auch die übrigen Verfassungsnormen – vornehmlich die der Grundrechte –, da die materiell begriffene Rechtssicherheit die Wirksamkeit der Rechtsordnung erfordert. Anders ausgedrückt ergibt sich, dass die Gewährung von Steuervergünstigungen mit den Verfassungsnormen kompatibel sein müssen, so dass die drei Staatsgewalten an diese Forderungen gebunden sind.
15. Obwohl die notwendige Bindung der Gewährung von Steuervergünstigungen an den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit aus der Steuerlegalität entnommen werden kann, erwähnt die Bundesverfassung im Art. 150 § 6º ausdrücklich die Bindung der Steuervergünstigungen an den Gesetzesvorbehalt und bestimmt auf diese Weise

auch die Ausschließlichkeit und Spezifität der einführenden Norm der Steuervergünstigungen. In diesem Zusammenhang sind automatische Steuervergünstigungen von denen zu unterscheiden, welche von einer verwaltungsmäßigen Anerkennung abhängen. Während die automatischen Vergünstigungen sich direkt aus dem Gesetz ableiten lassen, erfordert die Gewährung der zweiten Begünstigungsform spätere Anerkennungshandlungen der Erledigung vom Steuerzahler, der notwendigen Voraussetzungen, um in den Genuss der Maßnahme zu gelangen, so dass die wirksame Gewährung der Vergünstigung den Erlass eines Verwaltungsakts oder die Unterschrift des Steuervertrags voraussetzt. Das Erfordernis dieser Anerkennung mindert indes nicht die Bindung der Verwaltung an das Steuervergünstigungsgesetz, da dieser Anerkennung nämlich Kontrollcharakter und rein deklaratorische Wirksamkeit zukommt, so dass Wirksamkeit *ex tunc* entsteht. Da jedoch Steuerbegünstigungen durch eine Senkung der Steuersätze gewährt werden können und die Verfassung in Bezug auf die Steuersätze "Ausnahmen" von der Legalität zulässt, ergibt sich die Möglichkeit der Gewährung von Steuervergünstigungen direkt durch die Verwaltung, unabhängig von der Gesetzesvorschrift; Weiterhin ist das durch Art. 155 § 2º XII "g" geregelte Verfassungsgebot zu beachten, die sich mit der Gewährung von Steuervergünstigungen hinsichtlich der ICMS befasst.

16. Die Gewährung von sicheren Steuervergünstigungen hat den Wesensgehalt der Grundrechte zu beachten, was dazu führt, dass Freiheitsrechte der Gewährung von Steuervergünstigungen Beschränkungen auferlegen. Um sicherzustellen, ob und in welchem Maße diese Beschränkungen eintreten, muss untersucht werden, (i) wann eine Rechtfertigung der Steuervergünstigungen von den Freiheitsrechten notwendig ist, und (ii) ob die Steuervergünstigungen angesichts des beschränkten Freiheitsrechts gerechtfertigt sind.

17. Die Notwendigkeit einer Rechtfertigung der Steuervergünstigungen vor den Freiheitsrechten ergibt sich dann, wenn jene einen Eingriff in den Schutzbereich dieser implizieren, was dazu führt, dass der *prima facie*-Schutz des betroffenen Rechts offen ist. Wenn man einen modernen Eingriffsbegrieff zu Grunde legt, der mit den Regeln des demokratischen Rechtsstaates übereinstimmt, ergibt sich, dass ein Eingriff in die Freiheitsrechte jede staatliche Handlung ist, die es dem

Einzelnen unmöglich oder wesentlich schwierig macht, das im Schutzbereich des Grundrechts enthaltene Verhalten zu leisten. In diesem Sinn muss der eventuelle Eingriff in die Freiheitsrechte durch Steuervergünstigungsnormen die sich daraus ergebenden Gestaltungswirkungen als Bezugspunkt nehmen.

18. Wenn der Eingriff in die Freiheitsrechte feststeht, muss er gerechtfertigt werden, was die Anwendung der Verhältnismäßigkeitsregel erfordert, um festzustellen, ob es sich um einen verfassungsmäßig zulässigen Eingriff handelt oder umgekehrt um eine Verletzung der Freiheitsrechte. Der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz ist in drei andere Regeln unterteilt, nämlich in die Geeignetheit, die Erforderlichkeit und die Verhältnismäßigkeit im engeren Sinn, die wegen der Subsidiaritätsbeziehung untereinander in dieser Reihenfolge anzuwenden sind. Die Verhältnismäßigkeitsregel bezieht sich auf den angestrebten Endzweck der Steuervergünstigungsnorm, der verfassungsmäßig begründet sein muss. In diesem Kontext sind die Steuervergünstigungen zum Abbau regionaler Ungleichheiten hervorzuheben, wobei zu berücksichtigen ist (i) die diesem Zweck in allgemeiner Form verfassungsmäßig verliehene Bedeutung, (ii) die Tatsache, dass der brasilianische Föderalismus kooperativen Wesens ist und (iii) die den Steuervergünstigungen zur regionalen Entwicklung durch die Verfassung spezifisch zugesprochene Relevanz. Dem Gesetzgeber steht *a priori* ein breiter Prognosespielraum zu, um den Zweck der Steuervergünstigungen festzusetzen.

19. Das genaue Verständnis der Beziehung zwischen Steuervergünstigungen und dem Leistungsfähigkeitsgrundsatz ist nicht nur für die Identifizierung der Steuervergünstigungen unerlässlich, sondern auch für die Bestimmung ihrer verfassungsrechtlichen Zulässigkeit und folglich für die Beachtung der Rechtssicherheit. Die Behauptung, dass Steuervergünstigungen die Steuerlast nach einem anderen Kriterium als dem der Leistungsfähigkeit verteilen, bedeutet in diesem Kontext nicht, dass Steuervergünstigungen eine Ausnahme vom Prinzip der Leistungsfähigkeit seien. Wenn man nämlich darauf zurückgreift, dass die Leistungsfähigkeit ausdrücklich durch Art. 145 § 1º der Bundesverfassung anerkannt ist, so ist zu bemerken, dass diese zu verstehen ist als (i) Voraussetzung der Besteuerung (ii) Grenze der Steuerauferlegung und als (iii) Maßstab zur Konkretisierung des Gleichheitsgrundsatzes. Der Gehalt der Leistungsfähigkeit

beschränkt sich demnach nicht auf den Gleichheitsgrundsatz, da er ja die Fähigkeit jedes Bürgers, dem Staat Mittel auszuhändigen, begrenzt, so dass er unter diesem Gesichtspunkt als autonomes Prinzip zu verstehen ist. Die Grundrechte begrenzen also die Leistungsfähigkeit, so dass eine enge Beziehung zwischen Leistungsfähigkeit, dem Existenzminimum und dem Übermaßverbot – in dessen Bereich das Verbot des Einsatzes von Abgaben mit beschlagnahmender Wirkung fällt –, festzustellen ist, zumal diese ja wegen ihres Grundrechtsgarantiecharakters zur Begrenzung der Leistungsfähigkeit beitragen. Wenn man dieses Muster zu Grunde legt, so erweist sich die Auffassung, nach der die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit nicht auf die Außerfiskalzwecknormen anzuwenden sei, als unhaltbar, da dies eine Grundrechtsverletzung zur Folge hätte, besonders des Rechts auf Eigentum. Es sollte also nicht davon gesprochen werden, dass Steuervergünstigungen Ausnahmen von der Leistungsfähigkeit seien, wenn die Leistungsfähigkeit als autonomes Prinzip begriffen wird.

20. Das Gleichheitsprinzip wurde durch die Verfassung von 1988 im Art. 5º in allgemeiner Form und durch Art. 150, II in besonderer Form steuerrechtlichen Bezugs niedergelegt. Dennoch kann man aus dem Gleichheitsgebot keinerlei konkreten Gehalt ableiten, da seine Beachtung von verschiedenen Werten abhängen, die außerhalb dieser Norm stehen. Daraus ergibt sich hier, dass Gleichheit nicht Identität bedeutet. Die Gleichheit ist immer relativ, so dass ein Urteil über die Gleichheit einen Maßstabs voraussetzt. Das Gleichheitsprinzip verlangt indessen nicht nur formale, sondern auch materielle Gleichheit, welche den Einsatz von Vergleichskriterien voraussetzt, die juristisch zu rechtfertigen sind. Der Gleichheitsgrundsatz führt also nicht zu einem Verbot der Ungleichheiten, sondern untersagt lediglich ungerechtfertigte Ungleichbehandlung. Auf der Basis der Außentheorie ergibt sich auf diese Weise also, dass sich für den Einzelnen aus dem Gleichheitsprinzip das *prima facie*-Recht ableiten lässt, dass zu seinem Nachteil kein anderer Gleichheitsmaßstab als der sachgerechte angewendet werden wird. Da es sich dabei um ein *prima facie*-Recht handelt, ergibt sich, dass es beschränkt werden kann, was jedoch die Beachtung der Verhältnismäßigkeit voraussetzen.

21. Wie es sich direkt aus der Bundesverfassung ergibt, ist die Leistungsfähigkeit im brasilianischen Recht der Grundmaßstab zur Realisierung der Gleichheit im Steuerrechtsbereich. Dem ist zu entnehmen, dass die Steuerlast nach Leistungsfähigkeit zu verteilen ist. Man kann demnach von einem *prima facie*-Recht darauf sprechen, dass im Steuerrecht die Gleichheitsprüfung nach dem Maßstab der Leistungsfähigkeit durchzuführen ist. Die Abweichung von der Gleichheit nach der Leistungsfähigkeit – das heißt der Einsatz eines anderen Vergleichmaßstabs als der Leistungsfähigkeit – ist jedoch zulässig, wenn sie gerechtfertigt ist, was die Anwendung der Verhältnismäßigkeitsregel voraussetzt. Da die Steuervergünstigungen definitionsgemäß eine Abweichung von der Gleichheit nach der Leistungsfähigkeit sind, ist daraus zu schließen, dass diese notwendigerweise der Gleichheit gegenüber gerechtfertigt sein müssen. Bei solch einer Rechtfertigung steht man – unter dem gerade analysierten Gesichtspunkt – vor legitimen Steuervorteilen, die keinerlei Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes darstellen.
22. Die Rechtfertigung für die Anwendung eines anderen Vergleichsmaßstab als dem der Leistungsfähigkeit beruht auf den von der Steuervergünstigungsnorm angestrebten Zwecken. Dafür ist zunächst notwendig, (i) die Rechtmäßigkeit des Differenzierungszwecks festzustellen und (ii) und die Legitimität *per se* des Differenzierungskriteriums zu ermitteln. Zu diesem Zweck muss in einem ersten Schritt festgestellt werden, ob die Abweichung von der Gleichheit nach der Leistungsfähigkeit verfassungsmäßig legitime Zwecke verfolgt, d.h. Zwecke, die mit den konstitutionellen Wertentscheidungen kompatibel sind. In einem zweiten Schritt ist dann festzustellen, ob das angewandte Differenzierungskriterium sich im Einklang mit der Bundesverfassung befindet, wozu die Einhaltung von Verboten, Bestimmungen und Erlaubnissen der verfassungsmäßig vorgesehenen Differenzierung zu prüfen ist.
23. Schließlich erfordert die Abweichung von der Gleichheit nach der Leistungsfähigkeit die Anwendung der Verhältnismäßigkeitsregel, die ihrerseits die Anwendung der Unterregeln der Geeignetheit, Erforderlichkeit und Verhältnismäßigkeit im engeren Sinne verlangt, um die Verfassungsmäßigkeit der Beziehung zwischen dem eingesetzten Diskriminierungskriterium und dem Zweck

der Differenzierung zu klären. Dazu muss nicht nur die angewandte Differenzierung berücksichtigt werden, sondern auch die Weise in Erwägung gezogen werden, in der sie sich vollzogen hat, was eine Untersuchung der Struktur der in Frage stehenden Steuervergünstigung erfordert. Für eine geeignete Differenzierung muss eine Verknüpfung zwischen der begünstigten Gruppe und dem angestrebten Zweck ersichtlich sein. Die Erforderlichkeit liegt ihrerseits dann vor, wenn der Zweck nicht mit derselben Wirksamkeit durch eine milderer Differenzierung verfolgt werden kann. Und schlussendlich muss nach der Unterregel der Verhältnismäßigkeit im engeren Sinn eine Abwägung zwischen den beteiligten Gütern vorgenommen werden. Auch wenn die einer bestimmten Steuervergünstigung innenwohnende Abweichung von der Gleichheit nach der Leistungsfähigkeit gerechtfertigt ist, so ist noch die Beachtung der formalen Gleichheit zu untersuchen.

24. Die Gesetzgebungskompetenz zur Gewährung von Steuervergünstigungen setzt die Steuergerichtsbarkeit voraus, die ihrerseits sowohl in der äußeren Form beschränkt sein kann, da die Ausübung der Steuergesetzgebungskompetenz eine juristisch bedeutende Verknüpfung zwischen Staat und Sachverhalt verlangt – vorbehaltlich der Kontroversen hinsichtlich dieser Beschränkungen – als auch durch Selbstbeschränkungen durch internationale Abkommen. Diese Beschränkungen betreffen konsequenterweise das freie Handeln des Staats in Bezug auf Gestaltung und Gewährung von Steuervergünstigungen und sind demnach für die Realisierung der Rechtssicherheit der Steuervergünstigungen relevant. Andererseits ergibt sich daraus, dass die Gewährung sicherer Steuervergünstigungen die Beachtung von Beschränkungen voraussetzen, die sich aus dem Internationalen Recht ergeben.

25. Internationale Abkommen verleihen nur sehr selten supranationalen Stellen eine Steuerzuständigkeit; dennoch kommt es relativ häufig zu Beschränkungen für die Gewährung von Steuervergünstigungen durch sie. Derartige Beschränkungen gewinnen an Bedeutung, wenn sie weitergehend sind als die, die sich aus der Verfassung ergeben, obwohl auch solche Beschränkungen verfassungsmäßig sein müssen. Eine der bedeutendsten Beschränkungen des Internationalen Rechts für die Gewährung von Steuervergünstigungen durch den brasilianischen Staat liefert das WTO-System. Doch auch die sich aus Doppelbesteuerungsabkommen ergebenden

Beschränkungen sollen nicht unerwähnt bleiben, besonders in Anbetracht des umfassenden Netzes dieser von Brasilien unterzeichneten Abkommen und der dadurch herbeigeführten impliziten Beschränkung zur Gewährung von Steuervergünstigungen.

26. Ganz allgemein kommt der Schnittpunkt zwischen den Normen des Multilateralen Handelssystems und der Besteuerung in drei Verboten zum Ausdruck, nämlich dem Verbot der diskriminierenden Besteuerung, der Steuersubventionen und der protektionistischen Besteuerung, wobei daran erinnert werden darf, dass die letztere unter einem positiven Gesichtswinkel in einer engen Beziehung zu der Kategorie der Subventionen steht und sich unter einem negativen Gesichtswinkel vor allem auf die Einfuhrschränke bezieht.
27. Das Prinzip der Nichtdiskriminierung ist für die Handelsliberalisierung fraglos bedeutend und gewinnt sowohl durch die Klausel der meistbegünstigten Nation (Artikel I, GATT) als auch durch die Klausel der Inländerbehandlung (Artikel III, GATT) Wirksamkeit. Die erste verhindert, dass Produkte aus verschiedenen Mitgliedsstaaten der Welthandelsorganisation (WTO) anders behandelt werden, während die zweite – unter dem Aspekt der steuerlichen Nichtdiskriminierung (Artikel III.2, GATT) – die Diskriminierung zwischen nationalen und ausländischen Produkten durch steuerliche Maßnahmen verbietet. Aus beiden Klauseln ergibt sich keine absolute Beschränkung der Gewährung von Steuervergünstigungen seitens des brasilianischen Staates, sondern lediglich das Verbot, die Nationalität des Produktes als Diskriminierungskriterium zu benutzen. Das Prinzip der Nichtdiskriminierung findet seine theoretische Ergänzung im Bereich der Subventionen.
28. Die Regelung der Subventionen ergibt sich im Bereich des Multilateralen Handelssystems vor allem aus dem Übereinkommen über Subventionen und Ausgleichsmaßnahmen (ASCM) und dem Agrarabkommen (AoA). Das erstere wird auf nicht-industrialisierte Produkte außerhalb des Anwendungsbereichs des Agrarabkommen angewandt, während das letztere sich ausschließlich auf Waren bezieht, die ausdrücklich in seinem Anhang I aufgelistet sind.

29. Unter Berufung auf den Art. 1 des ASCM kann behauptet werden, dass Subventionen finanzielle Regierungsbeiträge sind, die durch Handlungen oder Unterlassungen so gewährt werden, dass sie dem Begünstigten einen Vorteil verschaffen. Wenn man als Einordnungskriterium den angebotenen Anreiz nimmt, so lassen sich die steuerlichen Subventionen neben den Kredit- und Privatsubventionen feststellen. Im Wortlaut des Artikel 1 des ASMC sind steuerliche Subventionen alle Regierungsmaßnahmen, die dazu führen, dass Steuereinnahmen, die ohne solche Maßnahmen geschuldet wären, verzichtet oder nicht erhoben werden, um dem Begünstigten einen Vorteil zu verschaffen. In Anbetracht der in dieser Arbeit vertretenen Definition von Steuervergünstigungen wird offensichtlich, dass der materielle Bereich der Steuervergünstigungen sich nicht mit dem der Steuersubventionen verquickt. Um also die sich aus dem ASCM für die Gewährung von Steuervergünstigungen ergebenden Beschränkungen festzustellen, muss versucht werden, den Schnittbereich zwischen Steuersubventionen und Steuervergünstigungen zu begrenzen, da es nur für den Fall, dass Steuervergünstigungen mit steuerlichen Subventionen zusammenfallen, zu einer Beschränkung ihrer Gewährung nach dem ASCM kommen kann.
30. In diesem Zusammenhang gewinnen die Begriffe *otherwise due* sowie “Vorteil” an Bedeutung. Der Verzicht auf Steuereinnahmen setzt die Außergewöhnlichkeit der Maßnahme voraus, welche auf der Grundlage der von dem Streitbeilegungsorgan des WTO (DSB/WTO) angewandten Orientierung vom durchgeführten Vergleich im Rahmen des Steuersystems der fraglichen Rechtsordnung geklärt werden muss, wobei die Grundprinzipien dieser Ordnung zu beachten sind. Daraus ergibt sich, dass Steuervergünstigungen notwendigerweise einen Verzicht auf Steuereinnahmen im Sinne des ASMC mit sich bringen, da diese Maßnahmen im Hinblick auf die Abweichung der Gleichheit nach der Leistungsfähigkeit definititionsgemäß einen Verzicht auf die “Regelbesteuerung” des brasilianischen Rechtssystems bedeuten. Nach der Rechtsprechung des DSB/WTO muss der Vorteil, der die Maßnahme als Subvention auszeichnet, genau der gewährte und genossene sein, was aus der Perspektive des Begünstigten festzustellen ist. Notwendig ist weiterhin, dass die Maßnahme dem Begünstigten einen Wettbewerbsvorteil verschafft. Die einfache Gewährung der Maßnahme ist also nicht ausreichend. Andersherum erfordert die Charakterisierung der

Steuervergünstigung, so wie sie hier in dieser Arbeit vertreten wird, nur die Gewährung des Steuervorteils, dessen Merkmal lediglich die Abweichung von der “Regelbesteuerung” ist, ohne dass dazu ein “Markttest” verlangt wird. In Bezug auf das Element “Vorteil” fällt also der materielle Bereich der Steuervergünstigungen mit dem der Steuersubventionen nicht notwendigerweise zusammen. Damit Steuervergünstigungen als Steuersubventionen anzusehen sind, müssen von ihnen Vorteile in den vom ASCM verlangten Sinne ausgehen. Die Kennzeichnung als Steuersubventionen ist notwendige, aber nicht ausreichende Bedingung dafür, dass die Steuervergünstigungsgewährung durch das ASCM beschränkt wird.

31. Solche Beschränkungen sind dann – und nur dann – angebracht, wenn sich Steuervergünstigungen als verbotene (rote) oder anfechtbare (gelbe) Steuersubventionen gemäß der Klassifizierung, die auf der Subventionskontrolle durch das WTO-Systems beruht, darstellen. Obwohl die anfechtbaren Steuersubventionen nicht *per se* verboten sind, unterliegen sie Verboten. Verboten sind jene Subventionen, die tatsächlich oder rechtlich entweder mit der Exportleistung oder mit einer Vorzugsbehandlung einheimischer Güter zum Nachteil importierter Güter verknüpft sind, während anfechtbare Steuersubventionen solche sind, die in negativer Weise in die Interessen eines anderen Mitgliedslandes des WTO eingreifen und schädliche Auswirkungen hervorrufen. Bei der ersten Gruppe wird die Spezifität angenommen, bei der zweiten Gruppe hingegen muss die Spezifität bewiesen werden, damit Restriktionen eingreifen können.

32. Das Agrarabkommen (AoA), dem es gelungen ist, den Landwirtschaftsbereich in geordneter Form in den Rahmen des WTO-Systems einzubinden, regelt nicht den direkten Ausschluss der Subventionen, so dass es keine allgemeine und ausdrückliche Subventionsdisziplin im Bereich des AoA gibt. Stattdessen ist die Disziplin der Landwirtschaftssubventionen in Exportsubventionen und Maßnahmen zur einheimische Unterstützung aufgeteilt. Auf letztere wird hier als “einheimische Subventionen” Bezug genommen. Die vom ASMC erstellte Subventionsdefinition erstreckt sich auch auf das AoA.

33. Exportsubventionen können in der Begrifflichkeit des AoA als Wirtschaftsbeihilfen durch Regierungen, die der Exportleistung untergeordnet sind und durch Handeln oder Unterlassen gewährt werden, um dem von ihnen Begünstigten einen Vorteil zu verschaffen, definiert werden. Unabhängig von dieser Allgemeindefinition sind die im Artikel 9.1 und im Artikel 10.2 des AoA beschriebenen Praktiken vermutete Exportsubventionen. Von der Generaldefinition von Exportsubventionen aus ist es möglich, dass es sich um Steuervergünstigungen handelt, wenn solche Maßnahmen sich des Steuerinstrumentariums bedienen. Dennoch ergibt sich im Rahmen der als vermutliche Exportsubventionen angesehenen Praktiken, dass nur die in den Absätzen "c", "d" und "f" des Paragrafen 1 des Artikels 9 beschriebenen Steuervergünstigungen bestehen können. Die Begrenzung der Disziplin der Exportsubventionen erfordert, dass folgende Typen zu beachten sind : (i) der Subventionstyp – ob er im Art. 9.1 des AoA aufgelistet ist oder nicht – sowie (ii) die Art des landwirtschaftlichen Produkts – ob es in der Zugeständnissliste eines jeden Landes spezifiziert ist oder nicht. Wenn also Steuervergünstigungen Steuersubventionen für den Agrarexport darstellen, so unterliegt die Gewährung dieser Maßnahmen der folgenden Disziplin: (i) sie wird erlaubt in Bezug auf die aufgelisteten Subventionen für spezifizierte Produkte, wenn sie innerhalb der Niveaugrenzen der übernommenen Verpflichtungen liegen; (ii) in Bezug auf aufgelistete Subventionen für nicht spezifizierte Produkte wird sie verboten; (iii) sie wird in Bezug auf nicht aufgelistete Subventionen für spezifizierte Produkte gestattet, soweit sie sich innerhalb der Niveaugrenzen der übernommenen Verpflichtungen befinden und soweit sie nicht den Versuch nach sich ziehen – oder nach sich zu ziehen drohen -, die von den Mitgliedern übernommenen Verpflichtungen zu umgehen; (iv) sie wird in Bezug auf nicht aufgelistete Subventionen für nicht spezifizierte Produkte gestattet, soweit sie nicht den Versuch nach sich ziehen – oder nach sich zu ziehen drohen -, die von den Mitgliedern übernommenen Verpflichtungen zu umgehen. Es ist allerdings hervorzuheben, dass die derzeit als "erlaubt" aufgeführten Maßnahmen anfechtbar sind.
34. Das AoA erstellt keine Definition der einheimischen Subventionen, so dass diese nach dem vom ASCM gebrauchten Begriff als nicht den Exportleistungen untergeordnete Agrarsubventionen zu definieren sind. In Anbetracht der ASCM-

Definition von Subvention ergibt sich demnach, dass Steuervergünstigungen einheimische Agrarsubventionen darstellen können. Die Disziplin der einheimischen Subventionen im AoA-Bereich unterstellt eine Eingliederung dieser Maßnahmen in drei “Boxen”: amber, blue und green. Die amber-box umfasst die für den internationalen Handel schädlichsten Subventionen, so dass nur die dort aufgeführten Vergünstigungen Restriktionen unterliegen. Solche Restriktionen sind dennoch nur dann angebracht, wenn diese Subventionen in einem höhereren Maße als dem von den Mitgliedstaaten übernommenen Verpflichtungen gewährt werden. Bemerkenswert ist demnach, dass das AoA keine absoluten Verbote für die Gewährung einheimischer Subventionen zur Verfügung stellt. Die blue-box stellt eine Ausnahme von der Regel der amber-box dar, weil sie ja Beihilfen umfasst, die streng genommen zur amber-box gehören sollten, was aber nicht geschieht, weil sie im Programmreich der Produktionsbeschränkung gewährt werden und weil sie die Voraussetzungen des Art. 6.5 des AoA beachten. Indessen tritt ein, dass lediglich “Direktzahlungen” von der blue-box umfasst werden können, so dass die Steuervergünstigungen unmöglich einheimische Subventionen der blue-box sein können. Die green-box besteht schließlich aus einheimischen Subventionen, die den Voraussetzungen der Absätze des Paragrafen 1 des Anhangs 2 des AoA entsprechen und vor allem für Handel und Produktion keine – oder nur minimale – Verzerrungseffekte verursachen. Es besteht kein Hindernis für die Möglichkeit, dass Steuervergünstigungen einheimische Subventionen der green-box darstellen können. Falls dies jedoch geschehen sollte, handelt es sich um für das WTO-System zulässige Maßnahmen. Es soll allerdings hervorgehoben werden, dass derzeit alle einheimische Subventionen anfechtbar sind.

35. Die Doppelbesteuerungsabkommen bezwecken in letzter Instanz, dass ihr Desiderat erreicht wird durch (i) Normen, die die Steuerzuständigkeit über bestimmte Einkommen für einen oder zwei Vertragsstaaten anerkennen und (ii) Normen zur Zuständigkeitsbegrenzung, die für den Fall anwendbar sind, dass die Steuerzuständigkeit in kumulativer Form anerkannt sein sollte. Daraus ergibt sich folgender Zustand: falls Brasilien als Folge eines Doppelbesteuerungsabkommens für die Besteuerung eines bestimmten Einkommens nicht zuständig sein sollte, dann ist es auch nicht für die Gewährung von sich auf dieses Einkommen

beziehenden Steuervergünstigungen zuständig. Trotz der Offensichtlichkeit dieser Schlussfolgerung sollte sie unbedingt begrenzt werden, damit sie nicht mit Situationen verwechselt wird, in denen Brasilien für die Gewährung von Steuervergünstigungen berschränkt ist, , obwohl es kraft Abkommens die Steuerzuständigkeit hat.

36. Diese Beschränkungen sind für den Fall der kumulativen Anerkennung der Steuerzuständigkeit angebracht, zusammen mit der Bestimmung, die Anrechnungsmethode für den anderen Vertragsstaat anzuwenden – üblicherweise der Wohnsitzstaat. Zu bemerken ist dabei, dass diese Bestimmung eine Beschränkung der Steuerkompetenz des Staates darstellt, an den sie sich richtet. Praktisch ergibt sich daraus für den Fall, dass der andere Staat die Anrechnungsmethode anwenden sollte, dass die Brasilien zugesprochene Steuerzuständigkeit weiterhin dort verbleibt. Diese Zuständigkeit führt nun allerdings nicht zu einer vollständigen freien Gewährung für Steuervergünstigungen. Der Anrechnungsmethode kommt es schließlich zu, die internationale Doppelbesteuerung in dem Maße zu verhindern, in dem sie bestimmt, dass ein Staat auf die ihm geschuldete Steuer einen Betrag , der sich auf einem anderen Vertragsstaat bezahlte Steuern bezieht, anrechnet. Obwohl es verschiedene Formen gibt, in denen die Anrechnungsmethode angewandt werden kann, lässt sich so leicht die sich aus ihr ergebende Hemmungswirkung hinsichtlich der Steuervergünstigungen bemerken. Wenn nun Brasilien über die Zuständigkeit verfügt, ein bestimmtes Einkommen zu besteuern und es das – im Hinblick auf die Gewährung für Steuervergünstigungen –nicht in vollständiger Weise macht, so werden die Wirkungen der gewährten Vergünstigungen vermindert, da ja der vom brasilianischen Staat gewährte Steuervorteil zur Folge hat, dass der andere Vertragsstaat einen geringeren Betrag anrechnet.
37. Hier handelt es sich um Beschränkungen der Gewährung von Steuervergünstigungen auf Grund der Anwendung der Anrechnungsmethode durch den anderen Vertragsstaat, falls die erwähnte Hemmung eine Unverhältnismäßigkeit der Steuerbegünstigung mit sich führt. Wenn man sich nun vor Augen hält, dass Steuervergünstigungen außergewöhnliche Maßnahmen sind und sich von ihrem Zweck her rechtfertigen lassen müssen, hat man es also - falls

die erwähnte Hemmungswirkung dazu führt, dass die Maßnahme außerstande ist, den Zweck zu verfolgen - mit einer unverhältnismäßigen und damit verfassungswidrigen Maßnahme zu tun. Die gerade untersuchte Beschränkung der Gewährung von Steuervergünstigungen leitet sich formal nicht vom Doppelbesteuerungsabkommen ab. Ein im Abkommen selbst festgelegter Mechanismus, die Anrechnungsmethode, erzeugt eine materielle Hinderung für die Gewährung von Steuervergünstigungen, weil er nämlich mit seinem Hemmungeffekt bewirkt, dass diese Maßnahmen sich nicht rechtfertigen lassen. Aber selbst bei Anwendung der Anrechnungsmethode wird nun jedoch diese Hemmungswirkung nicht unbedingt festgestellt. Und selbst wenn diese Wirkung eintritt, führt sie nicht notwendigerweise zu einer Unverhältnismäßigkeit der betreffenden Steuervergünstigung. Unter den Variablen, die bei dieser Analyse in Betracht gezogen werden müssen, sticht die Form hervor, nach der die Anrechnungsmethode angewandt wurde, ebenso wie Umstände und Verhalten des jeweiligen Unternehmens.

38. Wenn nun jedoch das betreffende Doppelbesteuerungsabkommen den Mechanismus der "Sonderanrechnung" anwendet, dann wird die Hemmwirkung der Anrechnungsmethode neutralisiert. Dieser Mechanismus gestattet eine Anrechnung fiktiver Form und tritt durch die Klauseln der *tax sparing* und des *matching credit* auf. Das *tax sparing* entspricht der Anrechnung, die sich auf die Steuer bezieht, die im Quellstaat hätte entrichtet werden müssen, wenn dort keine Steuervergünstigungen gewährt worden wären. Statt dass also der Wohnsitzstaat nur den Wert der im Quellstaat effektiv entrichteten Steuer anrechnet, rechnet er den Kredit im Wert der Steuer an, der im Staat bezahlt worden wäre, wenn dort keine Steuervergünstigungen gewährt worden wären. Der *matching credit* besteht nun wiederum in der Anrechnung durch den Wohnsitzstaat zu einem vorher festgelegten Prozentsatz. Der vom Wohnsitzstaat anzurechnende Betrag bleibt also unabhängig von eventuell gewährten Vergünstigungen des Quellstaates unverändert. Obwohl viele von Brasilien unterzeichnete Doppelbesteuerungsabkommen Klauseln wie *tax sparing* und *matching credit* enthalten, erscheinen diese nicht in anderen – insbesondere den kürzlich unterzeichneten – Abkommen, so dass der sich aus der Anrechnungsmethode ergebende Hemmeffekt diesbezüglich an Bedeutung gewinnt und von daher dazu

führen kann, dass der brasilianische Staat an der Gewährung von Steuervergünstigungen beschränkt wird.

39. Ein hochwichtiger Gesichtspunkt zur Herstellung der Rechtssicherheit der Steuervergünstigungen ist die Beachtung der Rechtssicherheit im Hinblick auf die Aufhebung der Steuervergünstigungen, worunter jedwede Form der Abschaffung der Steuervergünstigungen der Rechtsordnung zu verstehen ist. Es handelt sich um die Rechtssicherheit bei der Veränderung der Rechtsordnung, so dass die Ausdrücke "Kontinuität" und "Vertrauensschutz" an Bedeutung gewinnen. Die Beachtung der Rechtssicherheit bei der Aufhebung der Steuervergünstigungen nimmt ihren Weg über die Gründe, die zur Abschaffung dieser Maßnahmen geführt haben. Es ist also angebracht, sich hier auf "verpflichtete Aufhebung" und auf "nicht verpflichtete Aufhebung" der Steuervergünstigungen zu beziehen.

40. Die "verpflichtete Aufhebung" der Steuervergünstigungen ergibt sich aus einer Unvereinbarkeit der Steuervergünstigungsnorm mit der Rechtsordnung, so dass die eigentliche Aufhebung dieser Norm im Sinne der Rechtssicherheit geschieht, da sie zur Wirksamkeit der Rechtsordnung beiträgt. Wenn die Aufhebung der mit der Rechtsordnung unvereinbaren Vergünstigungen einerseits ein Anspruch der Rechtssicherheit ist, so ist doch andererseits auch die Rechtssicherheit in Bezug auf die Änderung der Ordnung zu beachten. Die Aufhebung der Steuervergünstigungen kann auch vom Ermessen des Gesetzgebers/Verwalters herrühren. In diesem Fall hätte man es mit einer "nicht verpflichteten Aufhebung" der Steuervergünstigungen zu tun.

41. In Bezug auf die "verpflichtete Aufhebung" der Steuervergünstigungen muss die formale Verfassungswidrigkeit erwähnt werden, die technischer Art ist und sich durch Nichteinhaltung der von der Verfassung vorgeschriebenen Formen oder durch die Verletzung von Zuständigkeitsnormen auszeichnet. Die materielle Verfassungswidrigkeit bezieht sich wiederum auf den Normgehalt und kann direkter oder indirekter Gestalt sein. Verfassungswidrigkeit in direkter Weise entsteht dann, wenn die Steuervergünstigungsnorm ein nicht verfassungsmäßiges *discrimen* oder Zwecke wählt. In einer solchen Lage gibt es gezwungenermaßen eine Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes und des Prinzips der

Leistungsfähigkeit. Es gibt eine indirekt festgestellte materielle Verfassungswidrigkeit, falls die Steuervergünstigungen nicht die Verhältnismäßigkeit beachten.

42. Im Hinblick darauf, dass die Beachtung der Verhältnismäßigkeit – sowohl auf Grund des notwendigen Eingriffs in die Gleichheit nach der Leistungsfähigkeit, als auch wegen des eventuellen Eingriffs in Freiheitsrechte – seitens der Steuervergünstigungsnormen Grundelement für die Rechtfertigung dieser Maßnahmen ist, so ist sie dies auch für die Aufrechterhaltung der Steuervergünstigungen in der Rechtsordnung. Auch wenn nun also eine Maßnahme bei ihrer Erlassung als verhältnismäßig erachtet wird, so ist doch ständig zu überprüfen, ob diese Verhältnismäßigkeit auch weiterhin bestehen bleibt, um die Aufrechterhaltung der Begünstigung zu rechtfertigen. In diesem Kontext erfordert die während des Bestehens der Steuervergünstigung vorzunehmende Verhältnismäßigkeitskontrolle einen höheren Genauigkeitsgrad, so dass ihr eine “Erfolgskontrolle” zur Seite stehen muss. Daraus ergibt sich, obwohl die Verhältnismäßigkeit an dem Zweck zu prüfen ist, dass die Analyse der Wirkungen, die effektiv von der Vergünstigung stammten, zu einer höheren Genauigkeit des “Verhältnismäßigkeitstests” beiträgt. Möglicherweise kann somit eine “ursprünglich verfassungsmäßige” Steuervergünstigung die Verhältnismäßigkeit nicht mehr weiterbeachten, weil ein Prognosefehler vorliegt, eine neue Tatsachenlage auftritt oder sogar neue wissenschaftliche Entdeckungen zur Verfügung stehen. Andererseits ist es aber auch möglich, dass der mit der Vergünstigung verfolgte Zweck schon erreicht worden ist, so dass die Aufrechterhaltung des Steuervorteils nicht mehr berechtigt ist. In einem solchen Fall kann die Verhältnismäßigkeitsregel gar nicht mehr angewandt werden, da ja kein zu rechtfertigender Zweck mehr besteht. Allerdings ist bei solchen Überlegungen zu unterstreichen, dass Steuervorteile unbedingt befristet sind.

43. Auch wenn es sich nicht um verfassungswidrige Vergünstigungen handeln sollte, müssen solche Maßnahmen möglicherweise wegen ihrer Illegalität oder weil sie mit internationalen Abkommen unvereinbar sind, aus dem System zurückgezogen werden. Die Unvereinbarkeit röhrt von der Tatsache her, dass Steuervergünstigungen ohne Beachtung der sich aus internationalen Abkommen

ergebenden Beschränkungen gewährt werden. Die Illegalität tritt wiederum als Folge der Gewährung von Steuervergünstigungen auf, die Komplementärgesetzen des Bundes wie beispielsweise der Nationalen Steuergesetzordnung widersprechen.

44. Unter den von der brasilianischen Rechtsordnung anerkannten Verfassungsmechanismen, die der Wirksamkeit der Rechtsordnung bei der Abschaffung der Steuervergünstigungen dienen, befindet sich das Prinzip des Überraschungsverbots. Dieses Prinzip ist sehr eng mit dem Gedanken der Vorhersehbarkeit und damit mit der Bestimmtheit verknüpft, obgleich es auch zur Verwirklichung der Kontinuität und des Vertrauensschutzes beiträgt, da es den normativen Übergang mildert. Das Verbot von Überraschungen wurde vor allem durch Normen über die Vorzeitigkeit und die Neunzigtagesfrist in die brasilianische Rechtsordnung aufgenommen, wobei die Verfassung auch Ausnahmen von diesen Regeln festlegt. Wenn man also diese Regeln und Ausnahmen miteinander kombiniert, ergibt sich, dass abhängig von der Steuerart Folgendes anzuwenden ist : (i) ausschließlich die Regel der jährlichen Vorzeitigkeit, (ii) ausschließlich die Regel der Neunzigtagesfrist, (iii) kumulativ beide Regeln, (iv) keine der “Vorzeitigkeiten”. Obwohl die Vorzeitigkeit allgemein gesprochen nicht auf die Gewährung von Steuervergünstigungen anwendbar ist – da in diesem Fall ja nicht von Steuerauferlegung oder Steuererhöhung die Rede sein kann –, kann sie ohne jeden Zweifel auf die Abschaffung der Steuervergünstigungen angewandt werden, zumal diese eine “Steuererhöhung” impliziert. Man muss sich indes die erwähnten Ausnahmen vorbehalten, welche sich auf besondere Steuerarten beziehen. Außerdem kommt die Anwendung der Vorzeitigkeitsregeln nicht in Betracht bei der Abschaffung der befristeten Steuervergünstigungen oder bei der Aufhebung der bedingten Steuervergünstigung, die die Anerkennung des Geltungsablaufs der Vergünstigung ermöglicht, weil nämlich in diesem Fall die Festlegung der Frist und der Bedingung schon zu einer Beachtung des Prinzips des Überraschungsverbots führt.

45. Das Rückwirkungsverbot – durch Art. 150 Abs. III “a” der Bundesverfassung in Bezug auf das Steuerrecht anerkannt – nimmt einen hervorgehobenen Platz in Hinsicht auf die Realisierung der Rechtssicherheit ein, was die Abschaffung der

Steuervergünstigungen betrifft. Da die gutartige Rückwirkung im brasilianischen Rechtssystem zugelassen ist, ergibt sich die Möglichkeit einer rückwirkenden Gewährung von Steuervergünstigungen. In diesem Fall ist die Rückwirkung als zulässig anzusehen, wenn die rückwirkende Vergünstigung den "Verhältnismäßigkeitsprüfung" besteht. Andersherum ergibt sich, dass die Abschaffung der Steuervergünstigungen notwendigerweise das Rückwirkungsverbot beachten muss, welches jedoch nur abgeschlossene Steuertatbestände schützt.

46. Dem Schutz des erworbenen Rechts kommt eine höchst bedeutende Rolle zu, was die Verwirklichung der Rechtssicherheit bei der Aufhebung der Steuervergünstigungen betrifft, was von der brasilianischen Rechtsprechung und Lehre ausführlich hervorgehoben wird. Man kann in diesem Kontext trotz der Kontroversen bezüglich der Anwendung des Schutzes des erworbenen Rechtes im Steuerwesen behaupten, dass von den befristeten und unter Bedingung gewährten Steuervergünstigungen erworbene Rechte ausgehen, die von den Wirkungen des neuen Gesetzes - rückwirkenden oder zukünftigen - auszunehmen sind. Bedingte und Befristete Steuervergünstigungen sind also nur beschränkt widerrufbar. Es soll jedoch klargestellt werden, dass diese Beschränkung keine Restriktion der gesetzgeberischen Aktivitäten bedeutet, sondern sich stattdessen als notwendiger Respekt gegenüber den erworbenen Rechten darstellt, welche zu ihrer Gestaltung der Konsolidierung individualisierter Rechtspositionen bedürfen - und das erfordert seitens des Steuerzahlers die Erfüllung der Voraussetzungen für den Genuss des Steuervorteils. Der Schutz des erworbenen Rechts vollzieht sich durch die weiterwirkende Geltung der fraglichen Steuervergünstigungsnorm. Falls das öffentliche Interesse jedoch diese Weiterwirkungsgeltung verhindert, verlangt der Schutz des erworbenen Rechtes Schutzmaßnahmen für seinen wirtschaftlichen Gehalt, was durch eine gerechte Entschädigung erreicht wird. Es lässt sich folglich die Behauptung aufstellen, dass dieselben bedingten und befristeten Steuervergünstigung jederzeit widerruflich sind, dann aber auch die erworbenen Rechte zu schützen sind.

47. Wenn der Schutz des erworbenen Rechtes – außer dem, der aus dem Überraschungs- und Rückwirkungsverbot resultiert – auch der Verwirklichung der

Rechtssicherheit hinsichtlich der Aufhebung von Steuervergünstigungen dient, stößt er doch auf bedeutende Beschränkungen. Dieser Schutz funktioniert nämlich nur für Rechtspositionen, die aus bedingten und befristeten Steuervergünstigungen stammen und demnach für die anderen Steuervergünstigungssituationen keinerlei Schutz bieten. Zudem enthält die Einteilung der Steuervergünstigungen in bedingte und unbedingte – Voraussetzung für die Anwendung der Theorie vom erworbenen Recht – nicht unbedeutende konzeptuelle Ungereimtheiten, aus denen sich Beschränkungen für die Gewährung des Schutzes des erworbenen Rechts ergeben. Unabhängig von der Gestaltung der Steuervergünstigung – bedingt oder unbedingt; permanent oder befristet – ist hervorzuheben, dass die Leistung des Steuerzahlers zur Erreichung der Steuervergünstigung nicht vernachlässigt werden darf. Dieser Aspekt sollte allerdings nicht im Rahmen der Theorie des erworbenen Rechtes behandelt werden.

48. Die Verwirklichung der Rechtssicherheit – genauer des Vertrauensschutzes bezüglich der Änderung der Steuervergünstigungsnormen – wird in Deutschland im Rahmen der Rückwirkungsdogmatik behandelt. Hierzu ist zu bemerken, dass das Bundesverfassungsgericht die sogenannte “echte Rückwirkung” von der “unechten Rückwirkung” unterscheidet. Die erstere liegt vor, wenn der Gesetzgeber nachträglich in abgeschlossenen Tatbestände eingreift., während die zweite sich auf Tatbestände bezieht, die in der Vergangenheit begonnen, aber nicht abgeschlossen worden sind. Die echte Rückwirkung wird in der Regel als verfassungswidrig angesehen, und die unechte hingegen normalerweise zugelassen, obwohl sie eine Abwägung zwischen dem Vertrauensschaden des Steuerzahlers und dem mit der normativen Änderung verbundenen öffentlichen Interesse voraussetzt. Die Aufhebung von Steuervergünstigungen wurde herkömmlich im Rahmen der unechten Rückwirkung behandelt, so dass die vom Steuerzahler getroffenen Dispositionen zwecks Erreichung des Steuervorteils ungeschützt bleiben – ein von der Rechtslehre ständig kritisierteres Ergebnis. Obwohl man nicht unbedingt von einem erhöhten Rechtsschutz von Außerfiskalzwecknormen sprechen kann, und obwohl es im brasilianischen Recht nicht möglich ist, den Schutz der Dispositionen des Steuerzahlers im Rahmen der Rückwirkungsdogmatik zu behandeln, so wirft doch die im deutschen Recht beobachtete Debatte diesbezüglich ein Licht auf die Wirksamkeit der Rechtssicherheit bei der Aufhebung von Steuervergünstigungen

im brasilianischen Rechtsordnung. Dazu lohnt es sich, auf den grundrechtliche Dispositionsschutz hinzuweisen.

49. Eine vollständige Analyse zur Umsetzung der Rechtssicherheit bei der Aufhebung von Steuervergünstigungen im Rahmen des demokratischen Rechtsstaates darf nicht auf den materiellen Aspekt der Rechtssicherheit verzichten. Im Hinblick auf den materiellen grundrechtlichen Garantiecharakter der Rechtsicherheit bei der Aufhebung von Steuervergünstigungen handelt die Rechtssicherheit um den betroffenen Grundrechten eine höchstmögliche Schutzwirkung zuzusprechen. Angesichts der Tatsache, dass die betroffenen Grundrechte jedoch nicht immer durch die Prinzipien des Überraschungs- und Rückwirkungsverbotes oder des Schutzes erworbener Rechte geschützt werden, müssen sie identifiziert werden, und anschließend muss die Aufhebung der Steuervergünstigungen vor diesen Rechte gerechtfertigt werden, was die Anwendung der Verhältnismäßigkeitsregel erforderlich macht. Dazu muss festgestellt werden, wann die Aufhebung der Steuervergünstigungen einen Grundrechtseingriff darstellt und ob dieser Eingriff rechtmäßig ist.

50. Zu klären ist also, ob die Aufhebung einer Steuervergünstigung einen Eingriff in das Grundrecht des Eigentums darstellt, der gerechtfertigt werden muss. Auch muss klargestellt werden, dass der fragliche Eingriff sich auf die mit der Steuervergünstigung verknüpften Gestaltungswirkungen bezieht und nicht auf die Belastungswirkungen auf Grund ihrer Aufhebung – in letzterem Fall wäre nämlich ein eventueller Eingriff in das Eigentumsrecht Ausfluss der “Regelbesteuerung” und nicht eigentlich der Aufhebung der Steuervergünstigung. Weiterhin muss noch festgestellt werden, dass die Steuervergünstigungen als solche nicht in den Schutzbereich des Eigentumsrechts fallen. Dann ist auch noch nachzuprüfen, ob ein Eingriff in das Eigentumsrecht vorlag; dazu ist auf die Güter des Steuerzahlers abzustellen, die dieser zum Zweck der Erfüllung der für den Genuss der Steuervergünstigung erforderlichen Voraussetzungen investiert hat. Diese Güter fallen unzweifelhaft in den Schutzbereich des Eigentumsrechts. Es bedarf also einer Nachprüfung, ob die Aufhebung der Steuervergünstigungen einen Eingriff in das “investierte Eigentum” darstellt. Wie man sieht, braucht es einen Kausalzusammenhang zwischen der vorgenommenen Investition und der

steuerlichen Vergünstigung sowie einen Kausalzusammenhang zwischen Aufhebung der Steuervergünstigung und dem Eingriff in den Schutzbereich des Eigentumsrechts. Wenn dann der Eingriff erst einmal als solcher gekennzeichnet ist, öffnet sich der Schutz, der einen gerechtfertigten Eingriff erfordert.

51. Diesem selben Ansatz folgend ist es möglich, dass die Aufhebung der Steuervergünstigungen einen Eingriff in andere Freiheitsrechte darstellt – wie der freien Berufsausübung und der freien Initiative–, der gerechtfertigt sein muss. Dieser Eingriff verlangt auch den oben beschriebenen doppelten Kausalzusammenhang. Andererseits kann man sich in Brasilien den Eingriff in das Gleichheitsprinzip nicht als Folge der Aufhebung der Steuervergünstigungen vorstellen. Das liegt daran, dass die Aufhebung der Steuervergünstigungen die Wiederherstellung der “Regelbesteuerung” darstellt, so dass die Gleicheit nach der Leistungsfähigkeit verwirklicht wird, also nach dem Grundmaßstab zur Verwirklichung der Steuergleichheit im brasilianischen Recht.

52. Sobald die Aufhebung der Steuervergünstigungen als Grundrechtseingriff gekennzeichnet ist, verlangt das Rechtssicherheitprinzip dessen Rechtfertigung, was die Anwendung der Verhältnismäßigkeitssregel erfordert. Für eine Optimierung der Rechtssicherheit, muss das Vertrauensschutz im Rahmen der Prüfung der Verhältnismäßigkeit *strictu sensu* berücksichtigt werden. Um die im Inneren der Prüfung der Verhältnismäßigkeit *strictu sensu* vorgenommene Abwägung zu rationalisieren, sind beispielhaft folgende in Betracht kommende Kriterien aufzuführen: einerseits die “Qualität” der Steuervergünstigungsnorm sowie der Zweck der Aufhebung dieser Maßnahmen; andererseits die Tatsache, dass die Begünstigung für einen bestimmten oder unbefristeten Zeitraum gewährt worden ist, die Art und Intensität des Grundrechtseingriffs, der Anschein der Regularität der Steuervergünstigungsnorm und die Wirksamkeit der Steuervergünstigungsnorm.

53. Für den Fall, dass die untersuchte Aufhebung von Steuervergünstigungen auf Grund der Unvereinbarkeit dieser Maßnahmen mit der brasilianischen Rechtsordnung verpflichtend ist, nimmt die Bedeutung der Prüfung der Verhältnismäßigkeit im engeren Sinn noch zu, weil die Prüfung der Geeignetheit

und Erforderlichkeit leicht zu bestehen sind. Das ist besonders bei der Aufhebung von Steuervergünstigungen relevant, wenn sie im Rahmen des “Steuerkrieges” gewährt wurden. Zu unterstreichen ist, dass die formalen Verstöße nicht unbedingt die unmittelbare Aufhebung der Vergünstigung mit *ex tunc*-Wirkungen erzwingen. Tatsächlich besteht in diesem Fall ein gesteigertes Interesse an der Aufhebung der Steuervergünstigung. Das macht allerdings – falls die Aufhebung der Vergünstigungen einen Grundrechtseingriff darstellt – die Durchführung des Verhältnismäßigkeitsprüfung und gegebenenfalls die Schutzgarantie für den betroffenen Steuerzahler, welche durch Übergangsnormen geschehen kann, nicht überflüssig. Für den Fall einer nicht-verpflichteten Aufhebung der Vergünstigungen kann jedoch von einer Konzentration der Prüfung in der Verhältnismäßigkeit *stricto sensu* keine Rede sein. Die Geeignetheit und Erforderlichkeit gewinnen von daher in der Praxis an Bedeutung, wenn die Aufhebung regulärer Steuervergünstigungen auf dem Spiel stehen.

54. Wenn jedoch die Aufhebung der Steuervergünstigung kein Grundrechtseingriff darstellt, so wird eine Anwendung des Vertrauenschutzprinzips *stricto sensu* notwendig, welches im brasilianischen Recht allerdings subsidiär angewandt wird und dem Bürger einen zusätzlichen Schutz vor staatlichen Handlungen garantiert. Die Anwendung dieses Grundsatzes erfordert die Beachtung aller Aspekte des Vertrauenstatbestands, als da wären (i) das Bestehen einer Vertrauensgrundlage, (ii) Vertrauen, und (iii) Betätigung des Vertrauens. Anschließend muss festgestellt werden, ob es sich dann um ein schutzwürdiges Vertrauen handelt, was eine Abwägung zwischen dem Interesse des Steuerzahlers an der Aufrechterhaltung der Norm und dem staatlichen Interesse an deren Änderung verlangt. Schließlich ist daran zu erinnern, dass auch hier der Vertrauenschutz des Steuerzahlers nicht die Beibehaltung der Steuervergünstigung erfordert. Das Vertrauen kann ja durch Übergangsnormen geschützt werden.

CONCLUSIVE SYNTHESIS

1. The study of legal certainty of tax benefits should be undertaken based on the principles of the Democratic Rule of Law established by the Constitution of the Federative Republic of Brazil of 1988. It is under the Democratic Rule of Law, therefore, that the concept of legal certainty must be defined, remembering that this Rule of Law is characterized not only by the presence of the democratic element in the control and legitimacy of the power of the State, but also by the guarantee of fundamental rights. This concept of the Rule of Law, in addition to overcoming the idea of legal certainty merely as the security provided by law - which, although necessary as it arises from the very idea of the Rule of Law, is insufficient, if the law itself is not secure -, refers to a material concept of "security of law". Therefore, it is true to say that, in Brazilian law, constituted as a Democratic Rule of Law, legal certainty should be mainly understood as "security of law" from the material standpoint, postulating the effectiveness of the legal system connected to the values embodied therein in such a way that requires, above all, the enforcement of fundamental rights. In turn, it is a fact, therefore, that legal certainty corresponds to a purpose of Brazilian legal system, overcoming the dualism legal certainty versus justice.
2. Legal certainty is expressly enshrined in the Federal Constitution of 1988, not only explicitly but also tacitly, considering (i) the establishment of various constitutional provisions specifically aimed at achieving legal certainty, (ii) the derivation of legal certainty from the principle of the Rule of Law, (iii) the reception of assurances by Article 5, paragraph 2, and head of Article 150, of the Federal Constitution - remembering that, based on the material concept of the security of law, legal certainty also has a warranty nature. While it may be considered unnecessary in the context of Democratic Rule of Law, the establishment of legal certainty contributes to the recognition of its normative character and to its necessary effectiveness. Therefore, besides constituting a grounding value, legal certainty corresponds to a principle in the Brazilian legal system.

3. To delimitate the content of legal certainty is an extremely arduous task and shrouded in controversy, considering the multifaceted nature of this principle. As a result, the most beneficial manner whereby legal certainty can be analyzed is based on an investigation of its multiple facets, scrutinizing thus what legal certainty requires and what it is made up of. It is proposed, therefore, a delimitation of the content of legal certainty through the analysis of the following facets: certainty (*strict sensu*), continuity and protection of legitimate expectation. It should be noted, however, that the facets of legal certainty are so interrelated that the personification of one aspect or another cannot be achieved disconnectedly from the others.
4. Certainty (*stricto sensu*) has an eminently formal character since it requires, in brief, the predictability of the Law. One cannot, however, neglect the importance of certainty (*strict sensu*) to the achievement of material legal certainty, once certainty (*strict sensu*) is a requirement for an effective legal system. In this vein, the concepts of orientation security and enforcement security bear major relevance. The first relates to the knowledge of the content of the norms and should not be understood in isolation, but rather from the perspective of the legal system. The latter, in turn, is related to the regular accomplishment of norms, manifesting itself largely through the prohibition of arbitrariness, which must be formally and materially understood.
5. The continuity postulates the achievement of legal certainty when modifying the legal system, stressing that under the Democratic Rule of Law, it requires not only compliance with explicit rules of intertemporal law. These rules, taken in isolation, prove to be limited and incompatible with the material perspective of the security of law. Thus, as the continuity is translated into an objective principle focused on the stability and consistency of the legal system, it is accomplished by means of any rule or principle that justifies a smooth normative transition.
6. The foundations of the principle of protection of legitimate expectation under public law were determined by the jurisprudence of the German Federal Administrative Court of the 1950s. This principle was, from the 1960s, intensely investigated, having given rise to relevant debates on doctrine, especially regarding

its reasoning under the German legal system. Among the various positions in this respect, it is highlighted the understanding that the protection of legitimate expectation is based on good faith, on the principle of the Rule of Law and on fundamental rights. Notwithstanding the eminently Germanic roots of this principle, it has been drawing doctrinal attention and been applied under various jurisdictions. In this sense, the principle of protection of legitimate expectation is being introduced in the Brazilian legal system so closely related to legal certainty. Following this reasoning, it is supported here the protection of legitimate expectation as a subjective expression of legal certainty within the Brazilian legal system. Nevertheless, the protection of legitimate expectation must reveal itself objectively in order to produce legal effect.

7. The protection of legitimate expectation as an expression of legal certainty is not to be confused with the protection of trust as a sub-principle of legal certainty, called herein as "protection of legitimate expectation *stricto sensu*". In the first case, we are facing the legal certainty itself, viewed from its subjective perspective - note, therefore, that the protection of legitimate expectation has no autonomy in relation to legal certainty. In the second case, one is faced with a derivative principle of legal certainty which serves to optimize legal certainty itself. Therefore, the protection of legitimate expectation *stricto sensu*, alongside other principles and rules, lends to the accomplishment of the protection of legitimate expectation as a facet of legal certainty, as well as the certainty (*stricto sensu*) and the continuity. As the principle of protection of legitimate expectation *stricto sensu* is directly derived from the principle of legal certainty, there is no doubt about its admission by Brazilian legal system. Nevertheless, recognition of such admission cannot be deprived of due caution. In this sense, we must highlight the subsidiary nature of this principle in relation to other mechanisms of protection specifically assured by Brazilian law, among which we can mention the principles of non-surprise and irretroactivity, the protection of acquired rights, for the perfect legal transaction and the res judicata, in addition to other mechanisms aimed at protecting fundamental rights.
8. Following the same reasoning of the differentiation mentioned above, the expressions of legal certainty, despite consisting in principles, cannot be

categorized as derivative principles or sub-principles of legal certainty, since they make up the very legal certainty, consisting thus in perspectives through which the principle of legal certainty can be understood. This distinction proves to be relevant since one cannot desire the practical and direct application of legal certainty, considering that it requires embodiments and differentiation, being achieved therefore through derivative principles and rules, such as the legality, irretroactivity, protection of acquired rights, among others. It should be noted therefore that the effectiveness of legal certainty requires its enforcement. Moreover, although it is a principle, legal certainty is not weighed up with other principles. This conclusion is closely related to the material notion of the security of law adopted in this work, remembering that, from this perspective, legal certainty requires the effectiveness of the legal system itself and, consequently and especially, the enforcement of fundamental rights.

9. It is understood, therefore, that the protection of fundamental rights is of utmost importance to the achievement of legal certainty, so that, under the Democratic Rule of Law, legal certainty requires and presupposes the intangibility of the very substance of fundamental rights. Based on the relativistic concept, the definition of the essential content of fundamental rights depends on factual and legal conditions actually verified, so that this substance is equivalent to the result of applying the rule of proportionality. The relativistic concept in question is consistent with the dictates of material legal certainty since it imposes an argumentative burden on restrictions to fundamental rights, offering thus greater protection to them.
10. This work is aimed to define what constitutes "secure tax benefits" under the Brazilian legal system. Therefore, based on the material concept of the "security of law", it is argued here that safe tax benefits are those granted and extinct not only (i) observing the principles and rules specifically aimed at the achievement of legal certainty, but also (ii) in full compatibility with the Brazilian legal system, which requires, above all, respect for fundamental rights.
11. The purpose of the rules that provides tax benefits plays an extremely important role in the study of legal certainty of tax benefits. Therefore, we have that the tax rules can be classified into rules endowed with fiscal purposes and rules endowed

with extrafiscal purposes. The former are intended to generate revenue, whereas the latter aim, indirectly, at achieving objectives, constitutionally justified, other than the obtainment of resources to the public coffers. It is said "indirectly" because such rules are designed to induce behavior or redistribute income. Thus, the rules with fiscal purposes are aimed at producing "burdensome effects", while the rules with extrafiscal purposes are aimed at producing "structuring effects", although there is no necessary correlation between the aim pursued and the effects resultant from a particular rule.

12. The relevance of this classification lies primarily in the fact that the purpose is fundamental in order to justify the rule before the Constitution. Regardless, however, of the purpose pursued by the rule, it must abide by the constitutional tax system, since it uses the tax legal instrument. However, in the case of extrafiscal rules, alongside the taxing power, the legislator must also hold substantive legislative power. In any event, it can be verified, as a rule, an overlap of purposes in the same tax regulation.

13. Tax benefits are defined as *tax advantages provided by rules endowed with extrafiscal purposes – inductive or redistributive – which represents a departure from the departure from equality based on the ability to pay*. Therefore, for the characterization of tax benefits, it is necessary to be facing a tax advantage, which is configured through "tax savings" and lies therefore under the tax law - not to be confused thus with an advantage derived from direct subsidies. Moreover, to be effectively facing an "advantage", it must have an exceptional nature, characterizing thus an exception to the distribution of the tax burden based on the ability to pay. The advantage in question can be presented in various forms, resulting thus from changes in the incidence matrix-rule, as from reduction of tax credits already formed. Finally, it is necessary that the measures under discussion be provided by rules with extrafiscal purposes, redistributive or inductive. Tax benefits provided by rules endowed with inductive effects correspond to "tax incentives", while those provided by rules endowed with redistributive effects consist of "tax benefits in the strict sense".

14. In order to address secure tax benefits, it is required that, when these measures are granted, compliance not only with principles and rules aimed specifically at achieving legal certainty, but also with other constitutional dictates - especially those providing for fundamental rights – is observed, considering that legal certainty, materially perceived, requires the effectiveness of the legal system. Moreover, it is verified that the granting of tax benefits must be compatible with the constitutional dictates, so that the three Branches of the State are bound to these requirements.
15. Although the necessary bond of the granting of tax benefits to legality could be inferred from the tax legality, the Federal Constitution makes express reference, through Article 150, paragraph 6, to the submission of tax benefits to the legality, also determining the exclusivity and specificity of the law that provides for tax benefits. In this sense, it is important to differentiate automatic tax benefits from those dependent on administrative recognition. While the granting of the first arises directly from the law, the granting of the last requires further acts of recognition of compliance, by the taxpayer, with the requirements necessary for application of the measure, so that the effective granting of the benefit presupposes the enactment of an administrative act or signing of a fiscal agreement. The need for this recognition, however, does not prevent that the Public Administration be bound by the law that provided for the tax benefit, since this recognition has got inspection purposes and its efficacy is merely declaratory, producing *ex tunc* effects. Nevertheless, as tax benefits may be granted through the reduction of tax rates and the Constitution provides for "exceptions" to the legality concerning rates, we can envisage the possibility of granting tax benefits directly by the Public Administration, regardless of legal provision. The constitutional dictate provided by Article 155, paragraph 2, XII, "g" on the granting of tax benefits related to the ICMS should be equally observed.
16. The granting of secure tax benefits must observe the very substance of fundamental rights once rights of freedom impose limitations on the granting of tax benefits. In order to determine whether, and to what extent, these limitations operate, we must examine (i) when there is need for justification of tax benefits before rights of

freedom, and (ii) if the tax benefits envisaged are justified before the right of freedom that has been restricted.

17. Tax benefits need to be justified before the rights of freedom if those entail intervention in the scope of protection of these rights, causing the *prima facie* protection of the right expected to be triggered. Based on the modern concept of intervention, consistent with the dictates of the Democratic Rule of Law, it is understood that intervention in the rights of freedom is constructed as any State action that renders the performance of a conduct encompassed by the protected area of fundamental rights impossible or substantially difficult for the individual to achieve. In this sense, the possible intervention in rights of freedom by rules providing for tax benefits must take as reference the structuring effects arising therefrom.
18. Once the intervention in the rights of freedom has been characterized, it is necessary its justification, which requires the application of the rule of proportionality in order to verify whether the intervention is constitutionally permissible or whether, instead, it is an infringement of the rights of freedom. The rule of proportionality is subdivided into three other rules, namely, the suitability, necessity and proportionality in its narrow sense - which should be applied in that order, considering the subordinate relationship between them -, and it takes as reference the ultimate purpose pursued, which must necessarily be constitutionally justified. In this context, it is worth mentioning tax benefits aimed at reducing regional inequalities, in view of (i) the relevance constitutionally conferred to that purpose, in general, (ii) the fact that the Brazilian federalism has a cooperative nature, and (iii) the relevance specifically granted by the Constitution to tax benefits aimed at regional development. At first, the legislator is given a wide margin of discretion to determine the legitimacy of tax benefits.
19. The correct understanding of the relationship between tax benefits and the ability-to-pay principle is of utmost importance not only for the delineation/identification of tax benefits, but also for the verification of their constitutional admissibility and hence for the fulfillment of the dictates of legal certainty. In this vein, to state that tax benefits distribute the tax burden based on a criterion that is different from the

ability to pay does not mean to say that tax benefits are an exception to the ability-to-pay principle. Thus, remembering that the ability to pay was expressly established by Article 145, paragraph 1 of the Federal Constitution, it should be noted that the ability to pay must be understood (i) prerequisite of taxation (ii) as a limitation of the tax levy, and (iii) as a reference for the application of the principle of equality. As a result, the content of the ability to pay is not restricted to the dictates of equality, since it delimits the ability of the individual to deliver resources to the State, and it should be seen, from this perspective, as a stand-alone principle. Thus, fundamental rights delimit the ability to pay, so that we can verify a close relationship between the ability to pay, the existential minimum and prohibition of excessive measures - within which the banning on the use of taxes with confiscation effects lies -, since they contribute to the delineation of the ability to pay, by guaranteeing fundamental rights. Based on this concept, the position that the ability to pay would not apply to rules with extrafiscal purposes remains indefensible, as this would result in the violation of fundamental rights, especially the right to property. Therefore, one should not mention that tax benefits take exception to the ability to pay, understood as a stand-alone principle.

20. The principle of equality was established, by the Constitution of 1988, under Article 5, in general terms, and Article 150, II, specifically on the tax law. It is not possible, however, to infer any concrete content from the provision of equality, since its observance depends on values that are outside this norm. Accordingly, equality does not mean identity. Equality is always relative, so that judgment of equality (*tertium comparationis*) calls for a comparison regarding a referential. Nevertheless, the principle of equality requires not only formal equality but also substantive equality, which presupposes the use of criteria of comparison that is constitutionally justifiable. Thus, the principle of equality does not bring about the prohibition of inequalities, but only illegitimate discrimination. Accordingly, based on the external theory, it is seen that the principle of equality grants, to the individual, the *prima facie* right ensuring that it will not be used, to his detriment, a referential equality other than the "appropriate" one. Since this right is a *prima facie* one, it is subject to restrictions, which require, however, observance of proportionality.

21. As can be inferred directly from the Federal Constitution, the basic parameter for achieving equality under Brazilian tax law is the ability to pay. Based on this premise, we can conclude that there is the right providing for the tax burden to be distributed according to the ability to pay. Therefore, there is a *prima facie* right that the judgments of equality, under tax law, are made based on the ability to pay. It is understood, however, that the departure from equality based on the ability to pay - that is, the use of a referential of equality other than the ability to pay - is permissible once justified, which requires the application of the rule of proportionality. Thus, considering that tax benefits, by definition, represent a departure from equality based on the ability to pay, it is concluded that they must necessarily be justified before the principle of equality. In the presence of such justification, we will be faced with legitimate tax benefits - from the aspect now analyzed - and which do not represent therefore violation of the principle of equality.
22. The justification for adopting criteria of equality different from the ability to pay should be made based on the purpose pursued by the rule providing for tax benefits. To this effect, it is necessary, firstly, (i) to verify the legitimacy of the purpose of differentiation, and (ii) to determine the legitimacy, *per se*, of the discrimination factor used. In this sense, we must first verify whether such departure from equality based on the ability to pay pursues constitutionally legitimate purposes, that is to say, purposes that are consistent with the constitutional valuing decisions. Secondly, we must determine whether the criterion of differentiation adopted complies with the Federal Constitution, by verifying compliance with the prohibitions, commands and permissions of differentiation constitutionally established.
23. Finally, the departure from equality based on the ability to pay requires the application of the rule of proportionality, which, in turn, requires the application of sub-rules of suitability, necessity and proportionality in its narrow sense, in order to determine the constitutionality of the relation between the criterion of discrimination used and the purpose of differentiation. Therefore, besides taking into account the differentiation undertaken, one must also consider the way in which it was achieved, which requires the analysis of the structure of the tax benefit

considered. For the differentiation to be suitable, it is necessary to identify a link between the favored group and the purpose pursued. Necessity, in turn, will be characterized if the purpose cannot be promoted, with the same efficiency, by a less burdensome differentiation. Finally, one should carry out the weighing between the goods concerned as required by the sub-rule of proportionality in its narrow sense. Even if the departure from equality based on the ability to pay inherent to a certain tax benefit is justified, it is necessary to investigate also the observance of formal equality.

24. The power to grant tax benefits presupposes the tax jurisdiction, which, in turn, can be constrained not only externally, since the exercise of taxing powers requires a link that is legally relevant between the State and the fact-event to be taxed – reservation made to controversies regarding these limitations –, but also through self-limitations arising from international treaties. These limitations, therefore, reach the free activity of the States related to the structuring and the granting of tax benefits, being relevant, therefore, for the attainment of legal certainty of tax benefits. On the other hand, it is known that secure tax benefits require compliance with the limitations enacted by international law on their granting.
25. Although international treaties rarely confer tax power to supranational entities, limitations arising therefrom for the granting of tax benefits are not uncommon. These limitations become relevant when they are broader than those arising from the Federal Constitution, even though such restrictions must be constitutional. One of the most significant limitations of international law on the granting of tax benefits by the Brazilian State arise from the Multilateral Trading System. However, one should also note the limitations imposed by international conventions on double taxation, considering the wide network of such agreements signed by Brazil and the implicitness of limitations on the granting of tax benefits arising therefrom.
26. In general, the intersection between the rules of the Multilateral Trading System (MTS) and taxation is embodied in three prohibitions, namely, prohibitions on discriminatory taxation, tax subsidies and protectionist taxation, remembering that

the latter, under a positive perspective, is closely related to the discipline of subsidies and, in the negative perspective, refers mainly to import barriers.

27. The principle of non-discrimination bears unquestionable relevance with respect to trade liberalization and gains effectiveness through the most-favored-nation clause (Article I, GATT) and the provision of national treatment (Article III, GATT). The first prevents products from different Member States of the World Trade Organization (WTO) from receiving different treatments, whereas the second - from the non-discriminatory tax perspective (Article III.2, GATT) - prohibits discrimination between domestic and foreign goods through tax measures. From both clauses it is not possible to infer absolute limitations to the granting of tax benefits by the Brazilian State, but only prohibition on the use of the product nationality as a factor of discrimination. The principle of non-discrimination finds its theoretical complement in the discipline of subsidies.
28. Under the MTS, the discipline of subsidies arises, above all, from the Agreement on Subsidies and Countervailing Measures (ASCM) and the Agreement on Agriculture (AoA). The former applies to manufactured products that are not reached by the AoA, while the second applies only to products explicitly indicated in its Annex I.
29. Pursuant to Article 1 of the ASCM, it can be affirmed that subsidies are government financial contributions granted by an act or omission, in order to confer an advantage to its beneficiary. Taking the type of benefit offered as criterion for classification of subsidies, we can identify, alongside private and credit subsidies, the tax subsidies. Under Article 1 of the ASCM, a tax subsidy is any government measure that implies that tax revenues, which would be due in the absence of such a measure, be foregone or not collected, granting an advantage to the beneficiary. Considering the definition of tax benefits advocated in this thesis, it is evident that the material scope of tax benefits should not be confused with the one of tax subsidies. Therefore, in order to verify the limitations arising from the ASCM on granting tax benefits, it is necessary to delimitate the scope of intersection between tax subsidies and tax benefits, since only when tax benefits configure tax subsidies, their granting may be limited by the ASCM.

30. Therefore, the notions of "relinquishment of tax revenue due" and "advantage" become relevant. The relinquishment of revenue presupposes the exceptionality of the measure, which, based on the orientation adopted by the Dispute Settlement Body of the WTO (DSB/WTO), must be determined based on the comparison made in accordance with the tax system of the legal system under consideration, taking into account, therefore, the fundamental principles of this legal system. In this sense, tax benefits necessarily involve "relinquishment of tax revenue due" under the ASCM, once these measures are characterized, by definition, as a departure from the "standard taxation" of the Brazilian legal system, since they do not adopt the ability to pay as a referential to the judgment of equality. However, according to the jurisprudence of the DSB/WTO, the advantage capable to characterize a subsidy must be the one effectively granted and enjoyed, so that it should be analyzed from the perspective of the taxpayer. The measure must also grant a competitive advantage to the beneficiary. Therefore, the fact that the advantage is being merely granted does not suffice. In contrast, the characterization of the tax benefit, as advocated in this thesis, requires only the granting of a tax advantage, which is characterized simply by the withdrawal of the "standard taxation", requiring no "market test". Thus, with regard to the "advantage" element, there is no necessary coincidence between the material scope of tax benefits and the one of tax subsidies. Therefore, for tax benefits to be characterized as tax subsidies, an advantage must be derived therefrom, under the terms required by ASCM. The characterization of tax subsidies is a necessary condition but not sufficient for the granting of tax benefits to be limited by ASCM.
31. Such limitations will take place if, and only if, the tax benefits are characterized as prohibited (red) or actionable (amber) tax subsidies, according to the classification based on the control of subsidies by MTS. Although actionable subsidies are not prohibited *per se*, they are subject to prohibition. Prohibited subsidies are those linked, in fact or by law, to the performance of exports or the preferential use of domestic goods to the detriment of imported goods, while actionable subsidies are those that adversely interfere in the interests of another Member State of WTO, causing harmful effects. Whereas the specificity of the former is presumed, it must be proved that the latter are specific for them to be subject to restrictions.

32. The AoA, which managed to include, in an orderly fashion, the agricultural sector under the MTS, does not provide for the direct elimination of subsidies, so it is not possible to speak about a general and expressed discipline on subsidies under the AoA. Instead, the discipline of agricultural subsidies is fragmented into the provision on export subsidies and the provision on domestic support measures, referred to herein as "domestic subsidies". The definition of subsidies brought by ASCM can be extended to the AoA.
33. Under the AoA, export subsidies can be defined as government economic aid, conditional on export performance, granted by an act or omission, in order to confer an advantage to its beneficiary. Regardless of this generic definition, the practices described in Article 9.1 and Article 10.2 of the AoA are presumably export subsidies. Based on the generic definition of export subsidies, it may be likely that, if these measures resort to the tax instrument, we are faced with tax benefits. However, among the practices considered presumably export subsidies, only those described in paragraphs "c", "d" and "f" of paragraph 1 of Article 9 may constitute tax benefits. The delineation of the discipline on export subsidies requires that we take into consideration (i) the type of subsidy - whether or not listed in Article 9.1 of the AoA - and (ii) the type of agricultural product - whether or not specified in the Schedule of Concessions of each Member State. Thus, if tax benefits characterize agricultural export tax subsidies, the granting of such measures will be subject to the following discipline: (i) granting will be allowed in respect of subsidies listed for specified products, within the limits of the levels of commitments undertaken; (ii) granting will be prohibited in respect of the subsidies listed for unspecified products; (iii) granting will be allowed in respect of subsidies not listed for specified products within the limits of the levels of commitments undertaken and provided that it does not imply - or threatens to imply – an attempt to circumvent the commitments undertaken by the Member States; (iv) granting will be allowed in respect of subsidies not listed for unspecified products, provided that it does not imply - or threatens to imply – an attempt to circumvent the commitments undertaken by the Member States. It is noteworthy, however, that the measures currently identified as "permissible" are actionable.

34. The AoA does not provide for a definition of domestic subsidies, so that these should, according to the concept brought by ASCM, be defined as agricultural subsidies not subordinate to export performance. Thus, considering the ASCM definition of subsidies, tax benefits can be characterized as domestic agricultural subsidies. The provision on domestic subsidies, under the AoA, presupposes that these measures be framed into three "boxes": amber, blue and green. The amber box covers subsidies more damaging to international trade, so that only the benefits framed therein are subject to restrictions. Nevertheless, such limitations only take place if these subsidies are granted in an amount exceeding the commitments undertaken by the Member States. It is noteworthy, therefore, the fact that the AoA does not provide for absolute prohibitions on the granting of domestic subsidies. The blue box represents an exception to the provision of the amber box, because it covers subsidies that, in principle, should be redirected to the amber box, but are not, because they are granted under production-limiting programs and comply with the requirements of Article 6.5 of the AoA. The fact is, however, that only "direct payments" may be covered by the blue box, so there is no possibility of tax subsidies being characterized as domestic subsidies of the blue box. Finally, the green box is composed of domestic subsidies that fulfill the provisions of subparagraphs of paragraph 1 of Annex 2 of the AoA and, above all, cause no effects of distortion of trade and production, or does so at minimum levels. There is no impediment to the possibility of tax benefits being characterized as domestic subsidies covered by the green box. If this occurs, however, we will be facing measures acceptable by MTS. It is noteworthy, however, that currently all domestic agricultural subsidies are actionable.
35. The conventions on double taxation aim, ultimately, to fulfill their purpose by means of (i) rules that recognize the power of one or both Contracting States to tax certain revenues, and (ii) power limiting rules which are applicable if the power to tax has been recognized cumulatively. In view of this fact, if, by virtue of a convention on double taxation, Brazil does not have jurisdiction to tax certain income, it will not be entitled to grant tax benefits related to that income. Although this conclusion is marked by obviousness, it is important to delimitate it so that there is no confusion with the limitations on the granting of tax benefits in

situations where Brazil, by virtue of the agreement, has its taxing power recognized.

36. These limitations take place in case of cumulative recognition of the tax jurisdiction, combined with the provision on the application of the credit method by the other Contracting State - the State of residence, as a rule. It should be noted that this provision represents a limitation on the tax jurisdiction of the State to which it is directed. Thus, in practical terms, if the other Contracting State shall apply the credit method, the tax jurisdictions assigned to Brazil remains in effect. This power to tax, however, does not comprehend full freedom to grant tax benefits. After all, the credit method prevents international double taxation, because it provides that one State grant, to its taxpayers, credits relating to taxes paid to the other Contracting State. Therefore, although there are several ways in which the credit method can be applied, the inhibiting effect arising therefrom on tax benefits is easily perceived. If Brazil has jurisdiction to tax certain income and does not do so fully – considering the granting of tax benefits –, the effects of benefits granted will be inhibited, because the tax advantage granted by the Brazilian State will result in a lower credit to be granted by the other Contracting State.

37. Limitations on the granting of tax benefits due to the application of the credit method by the other Contracting State will be faced if the mentioned inhibiting effect causes disproportionality of the tax benefit. Considering that tax benefits are exceptional measures which must be justified based on their purpose, if the mentioned inhibiting effect implies the inability of the measure in achieving its purpose, we will be facing a disproportionate measure and thus unconstitutional. Hence, the restriction on granting of tax benefits analyzed herein does not formally derive from the convention on double taxation. However, a mechanism provided for in the agreement itself, namely, the credit method, creates a material barrier to the granting of tax benefits, because, with its inhibiting effect, it renders these measures unjustifiable. It should be noted, however, that, even if there is the application of the credit method, the inhibiting effect will not necessarily take place. And, even if this effect occurs, it will not necessarily imply the disproportionality of the tax benefit considered. Among the variables to be taken

into consideration in this analysis, we highlight the way in which the credit method was applied and the circumstances and manner of conduct of each company.

38. If, however, the double taxation agreement considered adopts the mechanism of "special credit", the inhibiting effect arising from the credit method will be neutralized. This mechanism allows the credit granting in a fictitiously manner and manifests itself through tax sparing and matching credit clauses. Tax sparing is the imputation of credit on the tax that would have been paid in the source State if tax benefits had not been granted. So, instead of the State of residence granting, as a credit, only the value of the tax actually paid in the source State, it grants the credit in the amount of the tax that would have been paid in the source State, if tax benefits would not have been granted. Matching credit is, in turn, the granting of credit by the State of residence, at a prefixed percentage. Therefore, regardless of the benefits eventually granted by the source State, the amount of credit to be granted by the country of residence will remain unchanged. Although many of the double taxation agreements signed by Brazil contain tax sparing and matching credit clauses, many others - especially those recently signed - do not contain them, so that, with regard to these conventions, the inhibiting effect arising from the credit method acquires relevance and may, therefore, result in limitations on the granting of tax benefits by the Brazilian State.
39. An aspect of utmost importance for the attainment of legal certainty of tax benefits is compliance with the dictates of legal certainty when tax benefits are suppressed, thus understood as any withdrawal of tax benefits from the legal system. This is legal certainty in the modification of the legal system, so at this point expressions of continuity and protection of legitimate expectations become relevant. The attainment of legal certainty when tax benefits are suppressed involves the identification of the reasons that led to the suppression of these measures. Thus, it is important to refer to "mandatory suppression" and to "non-mandatory suppression" of tax benefits.
40. "Mandatory suppression" of tax benefits arises from the incompatibility of the rule providing for the tax benefit with the legal system, so that the actual withdrawal of this rule, for contributing to the effectiveness of the legal system, operates in favor

of legal certainty. In these situations, if, on the one hand, the withdrawal of benefits that are incompatible with the legal system is a dictate of legal certainty; on the other hand, legal certainty must also be observed when there is modification in the legal system. However, the withdrawal of tax benefits may well result from the discretion of the legislator / administrator, in which case we have the "non-mandatory suppression" of tax benefits.

41. With regard to the "mandatory suppression" of tax benefits, one should refer to formal unconstitutionality, which has a technical nature and is characterized by inobservance of procedures constitutionally established or by violation of taxing power rules. Material unconstitutionality, in turn, relates to the content of the rule and can be characterized either directly or indirectly. Direct unconstitutionality will be characterized if the rule providing for tax benefits elects unconstitutional *discrimen* or purposes. In these situations, it will necessarily be the case of violation of the principle of equality and that of the ability to pay. However, we will be facing indirect material unconstitutionality, if the tax benefits do not observe the rule of proportionality.
42. Considering that observance of proportionality - both because of the necessary restriction on equality based on the ability to pay, as well as the eventual intervention in rights of freedom - by rules providing for tax benefits is fundamental to the justification of these measures, it is also so for the maintenance of tax benefits in the legal system. Therefore, even if a measure is considered proportionate when enacted, it should be permanently verified if this proportionality is maintained in order to justify the maintenance of the benefit. In this vein, the control of proportionality to be held during the existence of a tax benefit requires greater precision, so that it should be accompanied by a "success control". Thus, although proportionality is measured based on the purpose, the analysis of the effects actually arisen from the benefit contributes to higher accuracy of the "proportionality test". Therefore, a tax benefit that was "originally constitutional" may no longer observe the proportionality due to an error of prognosis, new factual situations and even new scientific discoveries. On the other hand, the aim pursued by the benefit may have already been achieved, so that maintaining the tax advantage is no longer justified. In this case, it is not even

possible to apply the proportionality rule since there is no longer a justified purpose. In view of these considerations, it must be emphasized that tax benefits are necessarily temporary.

43. Even if benefits are not unconstitutional, it is possible that those measures must be removed from the legal system in case of their illegality and incompatibility with international treaties. Incompatibility stems from the fact that tax benefits are granted without regard to the limitations imposed by international treaties. Illegality, in turn, stems from the granting of tax benefits in violation of supplementary laws, such as the Brazilian Tax Code.
44. Among the constitutional mechanisms established by the Brazilian legal system that lend themselves to the attainment of legal certainty on the suppression of tax benefits is the principle of no surprise, closely related to the idea of predictability and, therefore, to certainty (*strict sensu*), although it also contributes to the attainment of continuity and protection of legitimate expectations, insofar as it has the power of smoothing the normative transition. The principle in question was established in the Brazilian legal system through rules particularly related to the annual anteriority and 90-day anteriority , remembering however that the Constitution also provides for exceptions to these rules. Thus, combining these rules and their exceptions, depending on the type of tax, it should be applied (i) only the annual anteriority rule, (ii) only the 90-day anteriority rule, (iii) both principles cumulatively, (iv) neither of the "anteriority" rules. Although the anteriority - generically considered - does not apply to the granting of tax benefits - since in this case there is no creation of taxes or tax increase -, its application to the suppression of tax benefits is unquestionable as this implies "tax increase". It should be noted, however, the aforementioned exceptions that relate to specific types of taxes. Moreover, the "anteriority" rules should not be applied on the suppression of temporary benefits or benefits subjected to conditions that allow the recognition of expiration of the benefit. In this case, stipulating the term or condition already leads to compliance with the principle of no surprise.
45. Irretroactivity - enshrined in relation to tax matters in Article 150, III, "a", of the Federal Constitution – plays an important role in the attainment of legal certainty

when tax benefits are suppressed. Considering, however, that benign retroactivity is admitted in the Brazilian legal system, there is the possibility of granting tax benefits retroactively. Retroactivity will be in this case admissible if the retroactive benefit succeed in the "proportionality test". On the other hand, the suppression of tax benefits must necessarily observe irretroactivity, which, however, only protects taxable events that occurred before the effective date of the rule.

46. The protection of acquired rights plays an extremely important role in the attainment of legal certainty on the suppression of tax benefits, as it has been widely highlighted by the Brazilian doctrine and jurisprudence. In this respect, despite the controversies on the implementation of protection of acquired rights as far as tax matters are concerned, it can be stated that tax benefits granted for a limited period and subject to conditions give rise to acquired rights, which must be safeguarded from the effects of the new law - both retroactively, and in the future. Thus, tax benefits granted for a fixed term and subject to conditions have their revocability limited. It should be made clear, however, that this limitation does not mean restrictions on normative activity, but instead is translated by the necessary observance of acquired rights, which requires for their characterization, the consolidation of individualized legal situations - which requires compliance by the taxpayer concerned with the requirements for enjoyment of the tax advantage. Protection of the acquired right is effected by means of the delayed effectiveness of the rule providing for the tax benefit considered. If, however, public interest prevents this delayed effectiveness, protection of the acquired right requires that its economic content be safeguarded, which is carried out through fair compensation. Therefore, it can be stated that even rules providing for conditional and temporary tax benefits are revocable at any time; however, acquired rights must always be observed.

47. Even if the protection of acquired rights - in addition to the one resulting from no surprise and irretroactivity – operates in favor of the attainment of legal certainty when tax benefits are suppressed, it finds relevant limitations. In this sense, this protection safeguards only legal positions arisen from conditional and temporary tax benefits, not granting thus any kind of protection to other situations relating to tax benefits. Moreover, the classification of tax benefits as conditional and

unconditional – requirement for application of the theory of acquired rights - bears significant inconsistencies in its core, from which limitations arise on the granting of protection of acquired rights. It is noteworthy that, regardless of the characterization of the tax benefit – conditional or unconditional; permanent or temporary - performance of the taxpayer's activity to obtain the tax benefit cannot be overlooked. It is understood, however, that this aspect should not be treated within the theory of acquired rights.

48. The attainment of legal certainty - more specifically the protection of legitimate expectations when rules providing for tax benefits are modified - is treated in Germany as part of the doctrine of retroactivity. In this sense, it should be noted that the German Constitutional Court makes a distinction between the so-called "proper retroactivity" and "improper retroactivity "; the first of which refers to normative interference in facts started and completed in the past, while the second relates to facts started in the past but not yet completed. Proper retroactivity is, as a rule, considered unconstitutional, whereas improper retroactivity is usually accepted, although it presupposes weighing up between damage to the taxpayer's legitimate expectations and the public interest linked to the normative modification. It is under improper retroactivity that the suppression of tax benefits has been traditionally considered, so that the disposals carried out by the taxpayer for the purpose of obtaining the tax benefit are left unprotected - which has been heavily criticized by the doctrine. Although one cannot speak, necessarily, about a more intense protection of legitimate expectations in relation to extrafiscal rules, and although, under Brazilian law, it is not possible to discuss protections of the taxpayer's disposals under the doctrine of retroactivity, the debate verified under German law in this regard throws light on the attainment of legal certainty on the suppression of tax benefits in the Brazilian legal system. In this sense, the understanding concerning protection of the disposals rooted in the protection of fundamental rights must be highlighted.
49. A complete analysis of the attainment of legal certainty when tax benefits are suppressed under the Democratic Rule of Law cannot disregard the material aspect of legal certainty. In this sense, considering the character of material guarantee of fundamental rights displayed by legal certainty, when tax benefits are suppressed,

legal certainty acts with the purpose of giving maximum effectiveness to the fundamental rights affected. Considering, however, that the fundamental rights affected will not always remain protected by the principles of no surprise, retroactivity or protection of acquired rights, identification of the fundamental rights that have been affected is required, followed by the justification of the suppression of tax benefits before such rights, which requires the application of the rule of proportionality.

50. Hence, it is necessary to determine whether the suppression of a tax benefit characterizes an intervention in the right to property, which must be duly justified. It should be noted that the intervention examined herein relates to the structuring effects linked to the tax benefit and not to the burdensome effects derived from its suppression – since, in this case, the possible intervention in the right to property would arise from the "standard taxation" itself and not exactly from the withdrawal of the tax benefit. It should be further clarified that the tax benefits, considered as such, are not included in the protected area of the property right. In this respect, we should investigate whether there was intervention in property rights, taking into consideration the resources invested by the taxpayer in order to fulfill the requirement imposed for the enjoyment of tax benefits, which are undoubtedly included in the protected area of the right to property. One must therefore verify whether the suppression of tax benefits characterizes an intervention in the "invested property". Thus, it is necessary to have a causal link between the investment made and the tax benefit and a causal link between the suppression of the benefit and intervention in the protected area of the right to property. Once intervention is characterized, protection is triggered, which demands the intervention to be justified. It should be noted that this reasoning only applies to tax benefits from which inductive effects have arisen.

51. Following this same reasoning, the suppression of tax benefits might imply an intervention in other rights of freedom - as in professional freedom and free enterprise -, requiring thus justification. The characterization of this intervention also requires the dual causation pointed out above. On the other hand, in Brazilian law, there is no intervention in the principle of equality as a result of elimination of tax benefits. After all, the suppression of tax benefits represents restoration of the

"standard taxation", so that the judgment of equality is then done based on the ability to pay, the fundamental parameter for the achievement of equal taxation under Brazilian law.

52. The principle of legal certainty requires that, once the suppression of tax benefits implies an intervention in fundamental rights, its justification be made, which demands application of the rule of proportionality. However, in order to optimize the legal certainty principle, the protection of legitimate expectations must be taken into account when the rule of proportionality *strict sensu* is applied. In order to rationalize the weighing up performed within the test of proportionality in its narrow sense, it should be, as an example, point out the following criteria to be considered: on one hand, the "quality" of the rule providing for the tax benefits and the purpose for suppressing these measures; on the other hand, the fact that the benefit has been granted for a fixed or indefinite term, the type and intensity of the intervention in fundamental rights, the appearance of legitimacy of the rule providing for tax benefits, the effectiveness of the rule providing for the tax benefit.

53. If the suppression of tax benefits analyzed is mandatory because of the incompatibility of the rule providing for those measures with the Brazilian legal system, the test of proportionality in its narrow sense acquires more relevance, since the tests of suitability and necessity are easily overcome. This situation becomes relevant when one is facing suppression of benefits granted under the "fiscal war". It should be emphasized that formal irregularities do not necessarily impose the immediate suppression of the benefit with *ex tunc* effects. In fact there is, in this case, major interest in the elimination of the tax benefit. This, however, does not exclude application of the test of proportionality - if the suppression of benefits implies an intervention in fundamental rights - and, if the case may be, the granting of protection to the taxpayer affected, which can be done by means of transitional rules. If, however, we are facing non-mandatory suppression of tax benefits, there is no focus on the analysis of proportionality in its narrow sense. Thus, in practice, testing suitability and necessity becomes more important when suppression of regular tax benefits is involved.

54. If, however, suppression of the tax benefit does not characterize intervention in fundamental rights, it is necessary to observe the principle of protection of legitimate expectation in the strict sense, remembering that, under Brazilian law, it has subsidiary application, providing additional protection to the individual against governmental acts. The application of this principle requires compliance with all aspects of the "event of legitimate expectation", namely, (i) the existence of a basis of trust, (ii) trust, and (iii) the achievement of legitimate expectation. Subsequently, we should determine whether it is the case of expectation worthy of protection, which requires weighing up the taxpayer's interest in maintaining the rule and the State's interest in the change. It must be remembered, finally, that also in this case, protection of the taxpayer's legitimate expectation does not require maintenance of the tax benefit, and may be carried out by means of transitional rules.

REFERÊNCIAS

ACORDO Constitutivo da Organização Mundial de Comércio = Agreement Establishing the World Trade Organization. 12 abril 1994. Disponível em: <<http://www.desenvolvimento.gov.br/sitio/interna/interna.php?area=5&menu=367&refr=366>>. Acesso em: 13 jan. 2013.

ACORDO Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio 1947 (GATT 1947) = The General Agreement on Tariffs and Trade 1947 (GATT 1947). Disponível em: <<http://www.desenvolvimento.gov.br/sitio/interna/interna.php?area=5&menu=367&refr=366>>. Acesso em: 13 jan. 2013.

ACORDO Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio 1994 (GATT 1994) = The General Agreement on Tariffs and Trade 1994 (GATT 1994). Disponível em: <<http://www.desenvolvimento.gov.br/sitio/interna/interna.php?area=5&menu=367&refr=366>>. Acesso em: 13 jan. 2013.

ACORDO sobre Agricultura = AGREEMENT on Agriculture. 12 abril 1994. Disponível em: <<http://www.desenvolvimento.gov.br/sitio/interna/interna.php?area=5&menu=367&refr=366>>. Acesso em: 13 jan. 2013.

ACORDO sobre Subsídios e Medidas Compensatórias = AGREEMENT on Subsidies and Countervailing Measures. 12 abril 1994. Disponível em: <<http://www.desenvolvimento.gov.br/sitio/interna/interna.php?area=5&menu=367&refr=366>>. Acesso em: 13 jan. 2013.

ALEMANHA. Abgabenordnung (AO), de 16 de março de 1976. Disponível em: <http://www.gesetze-im-internet.de/bundesrecht/ao_1977/gesamt.pdf>. Acesso em: 06 jan. 2013.

ALEMANHA. Bundesverfassungsgericht. Beschluss des Zweiten Senats vom 8. Juni 2004 – 2 BvL 5/00. *Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts*, Tübingen, n. 110, p. 412-446, 2005.

ALEMANHA. Bundesverfassungsgericht. Urteil des Erstens Senats vom 10. Februar 1987 aufgrund der mündlichen Verhandlung von 21. Oktober 1986 – 1 BvL 18/81 und 20/82. *Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts*, Tübingen, n. 74, p. 182-202, 1987.

ALEMANHA. Bundesverfassungsgericht. Beschuß des Ersten Senats vom 12. Oktober 1976 – 1 BvR 2328/73. *Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts*, Tübingen, n. 43, p. 108-125, 1977.

ALEMANHA. Bundesverfassungsgericht. Beschuß des Zweiten Senats vom 24. September 1965 gemäß § 24 BVerfGG – 1 BvR 228/65. *Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts*, Tübingen, n. 19, p. 119-129, 1966.

ALEMANHA. Bundesverfassungsgericht. Beschuß des Ersten Senats vom 22. Juni 1995 – 2 BvL 37/91. *Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts*, Tübingen, n. 93, p. 121-164, 1996.

ALEMANHA. Bundesverfassungsgericht. Urteil des Ersten Senats vom 20. Juli 1954 – 1 BvR 459, 484, 548, 555, 623, 651, 748, 783, 801/52, 5, 9/53, 96, 114/54. *Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts*, Tübingen, n. 4, p. 7-27, 1956.

ALEMANHA. Bundesverfassungsgericht. Beschluss des Ersten Senats vom 24. Mai 2001 – 1 BvL 4/96. *Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts*, Tübingen, n. 103, p. 392-405, 2001.

ALEMANHA. Bundesverfassungsgericht. Urteil des Zweiten Senats vom 6. März 2002 auf Grund der mündlichen Verhandlung vom 9. Oktober 2001 – 2 BvL 17/99. *Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts*, Tübingen, n. 105, p. 73-135, 2003.

ALEMANHA. Bundesverfassungsgericht. Beschluss des Zweiten Senats vom 5. Februar 2002 – 2 BvR 305, 348/93. *Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts*, Tübingen, n. 105, p. 17-48, 2003.

ALEMANHA. Bundesverfassungsgericht. Beschuß des Ersten Senats vom 24. Juli 1957 – 1 BvL 23/52. *Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts*, Tübingen, n. 7, p. 89-95, 1958.

ALEMANHA. Bundesverfassungsgericht. Beschuß des Ersten Senats vom 15. Dezember 1959 – 1 BvL 10/55. *Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts*, Tübingen, n. 10, p. 234-250, 1960.

ALEMANHA. Bundesverfassungsgericht. Beschuß des Ersten Senats vom 7. Februar 1968 – 1 BvR 628/66. *Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts*, Tübingen, n. 23, p. 85-98, 1968.

ALEMANHA. Bundesverfassungsgericht. Beschuß des Ersten Senats vom 17. Juli 1974 – 1 BvR 51, 160, 285/69, 1 BvL 16, 18, 26/72. *Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts*, Tübingen, n. 38, p. 61-102, 1975.

ALEMANHA. Bundesverfassungsgericht. Beschuß des Ersten Senats vom 17. Januar 1979 – 1 BvR 446, 1174/77. *Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts*, Tübingen, n. 50, p. 177-195, 1979.

ALEMANHA. Bundesverfassungsgericht. Beschuß des Ersten Senats vom 31. Oktober 1984 – 1 BvR 35, 356, 794/82. *Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts*, Tübingen, n. 68, p. 193-226, 1985.

ALEMANHA. Bundesverfassungsgericht. Beschuß des Ersten Senats vom 15. Oktober 1996 – 1 BvL 44, 48/92. *Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts*, Tübingen, n. 95, p. 64-96, 1997.

ALEMANHA. Bundesverfassungsgericht. Beschuß des Zweiten Senats vom 31. Mai 1960 – 2 BvL 4/59. *Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts*, Tübingen, n. 11, p. 139-149, 1961.

ALEMANHA. Bundesverfassungsgericht. Beschuß des Zweiten Senats vom 23. März 1971 – 2 BvL 2/66, 2 BvR 168, 196, 197, 210, 472/66. *Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts*, Tübingen, n. 30, p. 367-392, 1971.

ALEMANHA. Bundesverfassungsgericht. Beschuß des Zweiten Senats vom 12. Oktober 1978 – 2 BvR 154/74. *Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts*, Tübingen, n. 49, p. 343-375, 1979.

ALEMANHA. Bundesverfassungsgericht. Beschuß des Zweiten Senats vom 14. Mai 1986 – 2 BvL 2/83. *Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts*, Tübingen, n. 72, p. 200-278, 1987.

ALEMANHA. Bundesverfassungsgericht. Beschuß des Zweiten Senats vom 3. Dezember 1997 – 2 BvR 882/97. *Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts*, Tübingen, n. 97, p. 67-85, 1998.

ALEMANHA. Bundesverfassungsgericht. Urteil des Ersten Senats vom 14. Dezember 1965 – 1 BvR 571/60. *Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts*, Tübingen, n. 19, p. 253-268, 1966.

ALEMANHA. Bundesverfassungsgericht. Urteil des Ersten Senats vom 23. November 1999 aufgrund der mündlichen Verhandlung vom 12. Mai 1999 – 1 BvF 1/94. *Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts*, Tübingen, n. 101, p. 239-274, 2000.

ALEMANHA. Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, de 23 de maio de 1949. Disponível em: <<http://www.gesetze-im-internet.de/bundesrecht/gg/gesamt.pdf>>. Acesso em: 01 jan. 2013.

ALEMANHA. Verwaltungsverfahrensgesetz (VwVfG), de 25 de maio de 1976. Disponível em: <<http://www.gesetze-im-internet.de/bundesrecht/vwwfg/gesamt.pdf>>. Acesso em: 13 jan. 2013.

ALEXY, Robert. Die Gewichtsformel. In: JICKELI, Joachim; KREUTZ, Peter; REUTER, Dieter. *Gedächtnisschrift für Jürgen Sonnenschein*. Berlin: de Gruyter, 2003, p. 771-792.

ALEXY, Robert. Grundrechte als subjektive Rechte und als objektive Normen. *Der Staat*, Berlin, v. 29, n. 4, p. 49-68, 1990.

ALEXY, Robert. Rechtsregeln und Rechtsprinzipien. In: MACCORMICK, Neil; PANOU, Stavros; VALLAURI, Luigi Lombardi. *Conditions of validity and cognition in modern legal thought = Geltungs- und Erkenntnisbedingungen im modernen Rechtsdenken*. Stuttgart: Steiner, 1985, p. 13-29.

ALEXY, Robert. *Theorie der Grundrechte*. 5^a ed. Frankfurt am Main: Suhrkamp, 2006.

ARISTÓTELES. *Ética a Nicômacos*. Trad. port. de Mário da Gama Kury. 3^a ed. Brasília: UnB, c1985, 1992.

ARNAULD, Andreas von. *Rechtssicherheit: perspektivische Annäherungen an eine idée directrice des Rechts*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2006.

ARNDT, Hans-Wolfgang. Gleichheit im Steuerrecht. *Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht*, München, v. 7, n. 9, p. 787-794, 1988.

ARNDT, Hans-Wolfgang; SCHUMACHER, Andreas. Echte Fortschritte bei der unechten Rückwirkung? *Neue Juristische Wochenschrift*, München, n. 21, p. 1538-1539, 1998.

ASSIS, Karoline Marchiori de. A disciplina dos subsídios no Acordo sobre Agricultura: das limitações à concessão de benefícios fiscais. In: TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário internacional aplicado*. V. VI. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 277-318.

ATALIBA, Geraldo. Impôsto de Circulação de Mercadorias – Isenção contratual – Direito adquirido – Incentivos fiscais – Princípio da não-cumulatividade. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, n. 101 p. 361-378, jul./set. 1970.

ATALIBA, Geraldo. *Regime jurídico da extrafiscalidade*. São Paulo: Justitia, 1966.

ATALIBA, Geraldo. Segurança jurídica. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 60, p. 268-275, 1993.

ÁVILA, Humberto. Benefícios fiscais inválidos e a legítima expectativa do contribuinte. *Revista Dialógo Jurídico*, Salvador, CAJ – Centro de Atualização Jurídica, n. 13, abr./mai. 2002. Disponível on-line em:<<http://www.direitopublico.com.br>>. Acesso em 26 out. 2011

ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011.

ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 2^a ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

AVI-YONAH, Reuven S. Globalização e concorrência fiscal: implicações nos países em desenvolvimento. *Revista de Direito Tributário Internacional*, São Paulo, v. 2, n. 2, p. 185-204, ago. 2007.

BALEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8^a ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Novos aspectos da função social da propriedade no direito público. *Revista de Direito Público*, São Paulo, v. 20, n. 84, p. 39-45, out./dez. 1987.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3^a ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio; ATALIBA, Geraldo. Subvenções. Natureza jurídica. Não se confundem com as isenções. Irretroatividade da lei. Direito adquirido não gozado. *Revista de Direito Público*, São Paulo, v. 20, p. 85-100, abr./jun. 1972.

BAPTISTA, Patrícia Ferreira. *Segurança jurídica e proteção da confiança legítima no direito administrativo: análise sistemática e critérios de aplicação no direito administrativo brasileiro*. 2006. 374 f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

BARBOSA, Rui. *Oração aos moços*. 5^a ed. Rio de Janeiro: Fundação Casa de Rui Barbosa, 1997.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito constitucional*. 22^a ed. São Paulo, Malheiros: 2010.

BASTOS, Celso Ribeiro. Incentivos fiscais. Zona Franca de Manaus. (Parecer). *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, São Paulo, v. 6, n. 2, p. 167-183, jan./mar. 1998.

BAUER, Hartmut. Bundesverfassungsgericht und Rückwirkungsverbot. *Juristische Schulung*, München, v. 24, n. 4, p. 241-249, abr. 1984.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4^a ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BELINI, Júlio César. Revogação da isenção e restauração da eficácia da lei anterior – Subsunção ao princípio da anterioridade – Inconstitucionalidade da súmula 615 do STF. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 73, p. 175-193, 1998.

BERCOVICI, Gilberto. A Constituição de 1988 e a função social da propriedade. *Revista de Direito Privado*, São Paulo, v. 2, n. 7, p. 69-84, jul./set. 2001.

BERCOVICI, Gilberto. Constituição e superação das desigualdades regionais. In: GRAU, Eros Roberto; GERRA FILHO, Willis Santiago (org.). *Direito constitucional: estudos em homenagem a Paulo Bonavides*. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 74-107.

BERCOVICI, Gilberto. *Desigualdades regionais, Estado e Constituição*. São Paulo: Max Limonad, 2003.

BERCOVICI, Gilberto. Federalismo e desenvolvimento regional no Brasil. In: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 889-905.

BIGER, Nahum; PEPE, Michael F. G. The inhibiting effect of bilateral tax treaties on domestic tax incentives. *Canadian Public Policy; Analyse de Politiques*, v. 12, n. 3, p. 424-431, set. 1986.

BIRK, Dieter. *Das Leistungsfähigkeitprinzip als Maßstab der Steuernormen*. Köln: Dr. Peter Deubner, 1983.

BIRK, Dieter. Das Ungerechte an der Steuergerechtigkeit. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 4, p. 354-364, 2011.

BIRK, Dieter. Finanzierungszwecke und Lenkungszwecke in einem verfassungsmäßigen Steuersystem. In: Deutsche Sektion der Internationalen Juristen-Kommission. *Grundrechtschutz im Steuerrecht*. Heidelberg: C. F. Müller, 2001, p. 67-88.

BIRK, Dieter. Kontinuitätsgewähr und Vertrauensschutz. In: PEZZER, Heinz-Jürgen (coord.). *Vertrauensschutz im Steuerrecht*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2004, p. 9-23.

BIRK, Dieter. *Steuerrecht I: allgemeines Steurrecht*. 2^a ed. München: Beck, 1994.

BLANKE, Hermann-Josef. *Vertrauensschutz im deutschen und europäischen Verwaltungsrecht*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2000.

BLIACHERIENE, Ana Carla. *Defesa comercial: dumping, antidumping, subsídio, medidas compensatórias, medidas de salvaguarda*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

BODENHEIM, Dieter, G. *Der Zweck der Steuer*: verfassungsrechtliche Untersuchung zur dichotomischen Zweckformel fiskalisch-nichtfiskalisch. Baden-Baden: Nomos, 1979.

BOMFIM, Diego Marcel. Reconsiderações sobre a neutralidade tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 197, p. 27-39, fev. 2012.

BOMFIM, Diego Marcel. *Tributação e livre concorrência*. São Paulo: Saraiva, 2011.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

BORGES, Antônio de Moura. Convenções sobre dupla tributação internacional entre Estados desenvolvidos e Estados em desenvolvimento. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 8, p. 21-38, Mai. 1996.

BORGES, José Souto Maior. A lei de responsabilidade fiscal e sua inaplicabilidade a incentivos financeiros estaduais. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 63, p. 81-99, dez. 2000.

BORGES, José Souto Maior. Parecer sobre a isenção do ICM condicionada e a prazo certo. *Revista Trimestral de Jurisprudência dos Estados*, São Paulo, v. 13, n. 65, p. 59-77, jun. 1989.

BORGES, José Souto Maior. Princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 63, p. 206-210, 1993.

BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

BOROWSKI, Martin. Abwehrrechte als grundrechtliche Prinzipien. In: SIECKMANN, Jan-R. *Die Prinzipientheorie der Grundrechte*: Studien zur Grundrechtstheorie Robert Alexys. Baden-Baden: Nomos, 2007, p. 81-104.

BOROWSKI, Martin. *Grundrechte als Prinzipien*. 2ª ed. Baden-Baden: Nomos, 2007.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. Isenções condicionadas e a prazo certo. Impossibilidade de sua revogação – Critério para contagem do prazo de vigência dos benefícios. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 14, n. 51, p. 183-187, jan./mar. 1990.

BRANNER, K. *Wesen und Zweck der Besteuerung*: ein Beitrag zur geschichtlich-politischen Begründung der Steuerlehre. Leipzig: A. Deichert'sche Verlagsbuchhandlung Dr. Werner Scholl, 1940.

BRASIL. Conselho Administrativo de Defesa Econômica. Consulta nº 0038/1999. Consulente: Pensamento Nacional das Bases Empresariais – PNBE. Relator: Conselheiro Marcelo Calliari. Disponível em: <<http://www.cade.gov.br/Default.aspx?6bcb5fa968bd50a47f909dbd97>>. Acesso em 12 jan. 2013.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 30 dez. 2012.

BRASIL. Decreto-lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942. Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del4657.htm>. Acesso em: 30 dez. 2012.

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em: 28 ago. 2012.

BRASIL. Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp24.htm#art13>. Acesso em: 31 dez. 2012.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 31 dez. 2012.

BRASIL. Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999. Dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de constitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9868.htm>. Acesso em: 04 jan. 2013.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso em Mandado de Segurança nº 32.453/MT. Recorrente: Vivo S/A. Recorrido: Estado de Mato Grosso. Relator: Ministro Herman Benjamin. Julgamento: 7 jun. 2011. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaelectronica/Abre_Documento.asp?sSeq=1049311&sReg=201001183112&sData=20110610&formato=PDF>. Acesso em: 16 jan. 2013.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 723.575. Recorrente: Município de Belo Horizonte. Recorrido: Companhia de Saneamento de Minas Gerais – COPASA/MG. Relatora: Ministra Eliana Calmon. Julgamento: 26 jun. 2007. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaelectronica/Abre_Documento.asp?sSeq=704572&sReg=200500193300&sData=20070803&formato=PDF>. Acesso em: 08 jan. 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Civil Originária nº 79. Autor: União. Réu: Empresa Colonizadora Rio Ferro Ltda. Relator: Ministro Cesar Peluso. Julgamento: 15 mar. 2012. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=2073053>>. Acesso em: 15 out. 2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.655. Requerente: Governador do Estado do Amapá. Requerida: Assembleia Legislativa do Estado do Amapá. Relator: Ministro Maurício Corrêa. Julgamento: 03 mar. 2004. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266713>>. Acesso em: 10 nov. 2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ag. Reg. no Agravo de Instrumento nº 783.509. Agravante: Avon Industrial Ltda. Recorrido: Estado de São Paulo. Relator: Ricardo Lewandowski. Julgamento: 19 out. 2010. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=616749>>. Acesso em: 17 out. 2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ag. Reg. no Recurso Extraordinário nº 617.389. Agravante: Cargill Agrícola S/A. Agravado: União. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Julgamento: 08 mai. 2012. Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=2025072>>. Acesso em: 15 out. 2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Mandado de Segurança nº 24.268. Impetrante: Fernanda Fiúza Brito. Impetrado: Presidente do Tribunal de Contas da União. Relator: Ministra Ellen Gracie. Relator para acórdão: Ministro Gilmar Mendes. Julgamento: 05 fev. 2004.

Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=86111>>. Acesso em: 15 out. 2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Mandado de Segurança nº 24.781. Impetrante: Mazureik Miguel de Moraes. Impetrado: Tribunal de Contas da União. Relator: Ministra Ellen Gracie. Relator para acórdão: Ministro Gilmar Mendes. Julgamento: 02 mar. 2011.

Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=623956>>. Acesso em: 08 jul. 2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 157.482. Recorrentes: Pedra Azul Exportação de Café S/A e outros. Recorrido: União. Relator: Ministro Celso de Mello. Julgamento: 17 ago. 1993. Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=212407>>. Acesso em: 15 out. 2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 566.621. Recorrente: União. Recorrido: Ruy Cesar Abella Ferreira. Relator: Ministra Ellen Gracie. Julgamento:

04 ago. 2011. Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=628479>>. Acesso em: 08 jul. 2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 598.099. Recorrente: Estado de Mato Grosso do Sul. Recorrido: Rômulo Augusto Duarte. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Julgamento: 10 ago. 2011. Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=628215>>. Acesso em: 08 jul. 2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 544. Aprovada em 03 dez. 1969. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 13 jan. 2013.

BRITO FILHO, Washington Juarez de. *O princípio da não-discriminação tributária no comércio internacional de bens*. 2011. 621 f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011.

BRITTO, Lucas Galvão de. Revogação de isenção, anterioridade e direito adquirido. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 114, p. 104-115, 2011.

CALIENDO, Paulo. Princípio da igualdade de tratamento entre nacionais e estrangeiros em direito tributário. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito tributário internacional aplicado*. V. III. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 25-60.

CALIENDO, Paulo. Princípio da livre concorrência em matéria tributária: para uma superação do conceito de neutralidade fiscal. *Interesse Público*, Belo Horizonte, v. 13, n. 67, p. 203-227, mai./jun. 2011.

CALIENDO, Paulo. Princípio da neutralidade fiscal: conceito e aplicação. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (org.). *Princípios de direito financeiro e tributário: estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro, São Paulo, Recife: Renovar, 2006, p. 503-540.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7ª ed. Coimbra: Almedina, 2011.

CARDOZO, José Eduardo Martins. *Da retroatividade da lei*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 24ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. O princípio da segurança jurídica no campo tributário. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 94, p. 21-31, 2006.

CASÁS, José Osvaldo. Seguridad jurídica y tributación. *Revista Jurídica de Buenos Aires*. Buenos Aires, p. 63-131, 2001.

CATÃO, Marcos André Vinhas. *Regime jurídico dos incentivos fiscais*. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

CATARINO, João Ricardo. *Redistribuição tributária: Estado social e escolha individual*. Coimbra: Almedina, 2008.

CHAMBOVEY, Didier. How the expiry of the peace clause (article 13 of the WTO agreement on agriculture) might alter disciplines on agricultural subsidies in the WTO framework. *Journal of World Trade*, Geneva, v. 36, n. 2, p. 305-352, abr. 2002.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Convênio, ICMS e legalidade estrita em matéria tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. *Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. São Paulo: MP, 2007, p. 347-354.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro* 12^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária*. 3^a ed. São Paulo: Dialética, 2003.

COING, H. Grundsätzliches zur Rückwirkung von Gesetzen. *Der Betriebs-Berater*, Frankfurt am Main, n. 5, p. 137-141, fev. 1954.

COSTA, Ligia Maura. *OMC: manual prático da Rodada Uruguai*. São Paulo: Saraiva, 1996.

COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 4^a ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

DANTAS, Adriana de Menezes. *A eficácia das regras da OMC que disciplinam subsídios agrícolas: o desafio das mudanças.* 2008. 426f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.

DAVIS, Christina L. International institutions and issue linkage: building support for agricultural trade liberalization. *The American Political Science Review*, v. 98, n. 1, p. 153-169, fev. 2004.

DELGADO, José Augusto. Direito adquirido nas relações de direito privado e direito público. *Revista de Direito Público*, São Paulo, v. 18, n. 74, p. 258-274, abr./jun. 1985.

DENGO, Atílio. Irretroatividade tributária e modo de aplicação das regras jurídicas. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 124, p. 26-35, jan. 2006.

DERANI, Cristiane. A propriedade na Constituição de 1988 e o conteúdo da “função social”. *Revista de Direito Ambiental*, São Paulo, v. 7, n. 27, p. 58-69, jul./set. 2002.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações na jurisprudência no direito tributário: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao Poder Judicial de Tributar.* São Paulo: Noeses, 2009.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização. In: BALEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar.* 8^a ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Da lei tributária no tempo.* São Paulo: Obelisco, 1968.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Direito constitucional tributário e due process of law.* Rio de Janeiro: Forense, 1986.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. Isenção condicionada. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 10, n. 38, p. 128-139, out./dez. 1986.

DWORKIN, Ronald. *Taking rights seriously.* London: Duckworth, 1991.

ELALI, André. Incentivos fiscais e livre concorrência no mercado. In: FRANÇA, Vladimir da Rocha; ELALI, André; BONIFÁCIO, Artur Cortez. *Novas tendências do direito*

constitucional: em homenagem ao Professor Paulo Lopo Saraiva. Curitiba: Juruá, 2010, p. 555-590.

ELALI, André. *Incentivos fiscais internacionais*: concorrência fiscal, mobilidade financeira e crise do Estado. São Paulo: Quartier Latin: 2010.

ENGLISCH, Joachim. Eigentumsschonende Ertragsbesteuerung. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 3, p. 237-248, 2003.

ENGLISCH, Joachim. *Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2008.

ENGLISCH, Joachim; PLUM, Beate. Schutz des Vertrauens auf Steuergesetze, Finanzrechtsprechung und Regelungen der Finanzverwaltung. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 4, p. 342-371, 2004.

FACHIN, Luiz Edson. Conceituação do direito de propriedade. *Revista de Direito Civil, Imobiliário, Agrário e Empresarial*, São Paulo, v. 11, n. 42, p. 48-76, out./dez. 1987.

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Guerra Fiscal, Fomento e Incentivo na Constituição Federal. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 275-285.

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito*: técnica, decisão, dominação. 6^a ed. São Paulo: Atlas, 2010.

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. Segurança jurídica e normas gerais tributárias. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 5, n. 17-18, p. 51-56, jul./dez. 1981.

FERRAZ, Roberto. Igualdade na tributação: qual o critério que legitima discriminações em matéria fiscal? In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 447-523.

FERRAZ, Roberto. Incentivos fiscais: um enfoque constitucional. *Revista de Estudos Tributários*, Porto Alegre, v. 5, n. 28, p. 101-107, nov./dez. 2002.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. Poder constituinte e direito adquirido (algumas anotações elementares). *Revista dos Tribunais*, São Paulo, v. 86, n. 745, p. 18-26, nov. 1997.

FERREIRO LAPATZA, José Juan. Norma jurídica y seguridad jurídica. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 61, p. 7-16, 1992.

FLAIG, Gerhard. Subventionsrecht. In: KLEIN, Franz (coord.). *Öffentliches Finanzrecht*. 2. ed. Neuwied, Kriftel, Berlin: Luchterhand, 1993.

FRANÇA, R. Limongi. *A irretroatividade das leis e o direito adquirido*. 6^a ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

FRANÇA. Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789. Disponível on-line em: <<http://www.conseil-constitutionnel.fr/conseil-constitutionnel/francais/la-constitution/la-constitution-du-4-octobre-1958/declaration-des-droits-de-l-homme-et-du-citoyen-de-1789.5076.html>>. Acesso em 01 dez. 2012.

FRATALOCCHI, Aldo; ZUNINO, Gustavo. *El comercio internacional de mercaderías: su regulación en la Organización Mundial de Comercio*. Buenos Aires: Libreria Editorial, 1997.

FRIAUF, Karl Heinrich. Gesetzesankündigung und rückwirkende Gesetzgebung im Steuer- und Wirtschaftsrecht. *Der Betriebs-Berater*, Frankfurt am Main, v. 27, n. 16, p. 669-678, Jun. 1972.

FRIAUF, Karl Heinrich. Steuerrrechtsänderungen und Altinvestitionen: zum Verfassungsgebot der steuerlichen Investitionssicherheit. *Steuerberater-Jahrbuch*, Köln, p. 279-295, 1986/1987.

FRIEBE, Siegfried. Steuervergünstigungen und Subventionsabbau. *Deutsche Steuer-Zeitung*, Bonn, n. 3, p. 51-55, 1982.

GABBA, Carlo Francesco. *Teoria della retroattività delle leggi*. V.1. Pisa: Nistri, 1868.

GALVÃO, Olímpio J. de Arroxelas. Incentivos fiscais regionais no Brasil: uma avaliação da sua compatibilidade à luz da OMC. *Revista Econômica do Nordeste*, Fortaleza, v. 30, n. 4, p. 1038-1051, outubro/dezembro 1999.

GARCÍA NOVOA, César. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria.* Madrid: Marcial Pons, 2000.

GEIGER, Theodor. *Vorstudien zu einer Soziologie des Rechts.* 4^a ed. Berlin: Duncker und Humblot: 1987.

GLASER, Andreas. Verfassungs- und unionsrechtliche Grenzen steuerlicher Lenkung. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 2, p. 168-181, 2012.

GOMES, Nuno de Sá. *Teoria geral dos benefícios fiscais.* Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1991.

GOMES, Orlando. Significado da evolução contemporânea do direito de propriedade. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, v. 87, n. 757, p. 717-727, 1998.

GONÇALVES, Marianna Moura. *Prisão e outras medidas cautelares à luz da proporcionalidade.* 497 f. 2011. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011.

GONZÁLEZ, Flavio Floreal. *Dumping y subsidios en el comercio internacional.* Buenos Aires: Ad-hoc, 2001.

GÖTZ, Volkmar. Bundesverfassungsgericht und Vertrauensschutz. In: STARCK, Christian. *Bundesverfassungsgericht und Grundgesetz:* Festgabe aus Anlaß des 25 jährigen Bestehens des Bundesverfassungsgerichts. 2. V. Tübingen: Mohr, 1976.

GRABITZ, Ebenhard. Vertrauensschutz als Freiheitsschutz. *Deutsches Verwaltungsblatt*, Köln, p. 675-684, set. 1973.

GRAU, Eros Roberto. Princípio da livre concorrência – função regulamentar e função normativa. *Revista Trimestral de Direito Público*, São Paulo, n. 4, v. 93, p. 104-129, 1993.

GRAVE, Carsten. *Der Begriff der Subvention im WTO-Übereinkommen über Subventionen und Ausgleichmaßnahmen.* Berlin: Duncker und Humblot, 2002.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna.* São Paulo: Dialética, 1999.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. A guerra fiscal. As decisões do STF e seus efeitos. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Grandes questões atuais do direito tributário*. V. 15. São Paulo: Dialética, 2011, p. 9-26.

HÄBERLE, Peter. *Die Wesengehaltgarantie des Art. 19 Abs. 2 Grundgesetz*. Heidelberg: C. F. Müller, 1983.

HARTZ, Wilhelm. Mehr Rechtssicherheit im Steuerrecht: Ziele – Wege – Grenzen. In: THOMA, Gerhard; ZACHARIAS, O. H.; NIEMANN, Ursula. *Steuerberater-Jahrbuch 1965/66*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 1965, p. 75-133.

HENRIQUES, Elcio Fiori. *O regime jurídico do gasto tributário no direito brasileiro*. 223 f. 2009. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

HERMANN, Christoph; WEIß, Wolfgang; OHLER, Christoph. *Welthandelsrecht*. München: C. H. Beck, 2007.

HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *La exencion tributaria*. Madrid: Colex, 1990.

HESSE, Konrad. *Grundzüge des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland*. 20^a ed. Heidelberg: C. F. Müller, 1999.

HEY, Johanna. Abbau von Direktsubventionen und Steuervergünstigungen: verfassungsrechtliche terra incognita. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 4, p. 300, 1998.

HEY, Johanna. Aufhebung von Steuervergünstigungen: Dispositionsschutz nach Kassenlage! *Betriebs-Berater*, Frankfurt am Main, v. 57, n. 45, p. 2312-2313, 2002.

HEY, Johanna. Die rückwirkende Abschaffung der Sonderabschreibungen auf Schiffsbesitzungen. *Betriebs-Berater*, Frankfurt am Main, n. 28/29, p. 1444-1451, 1998.

HEY, Johanna. *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2002.

HEY, Johanna. Vertrauen in das fehlerhafte Steuergesetz. In: PEZZER, Heinz-Jürgen. *Vertrauensschutz im Steuerrecht*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2004, p. 91-127.

HEY, Johanna. Wirtschaftslenkende Steuervergünstigungen. In: TIPKE, Klaus *et al.* *Steuerrecht*. 20^a ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2010, p. 919-932.

HILLGRUBER, Christian. Grundrechtlicher Schutzbereich, Grundrechtsausgestaltung und Grundrechtseingriff. In: ISENSEE, Josef; KIRCHHOF, Paul. *Handbuch des Staatsrechts*. V. IX. Band IX. 3^a ed. Heidelberg: C. F. Müller, 2011, p. 981-1031.

HÖHN, Ernst. Zweck(e) des Steuerrechts und Auslegung. In: LANG, Joachim. *Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion*: Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag. Köln: Dr. Otto Schimidt, 1995, p. 213-236.

HORTA, Raul Machado. *Direito constitucional*. 4^a ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.

HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro de Salles. *Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa*. Rio de Janeiro: Objetiva: 2001.

HUSTER, Stefan. Gleichheit und Verhältnismäßigkeit: der allgemeine Gleichheitssatz als Eingriffsrecht. *JuristenZeitung*, Tübingen, n. 11, p. 541-549, 1994.

HUSTER, Stefan. *Rechte und Ziele*: zur Dogmatik des allgemeinen Gleichheitssatzes. Berlin: Duncker und Humboldt, 1993.

ISENSEE, Josef. Vertrauensschutz für Steuervorteile: Ein Folgeproblem der Wirtschaftslenkung durch Steuer am Beispiel des § 3a EStG. In: KIRCHHOF, Paul; OFFERHAUS, Klaus; SCHÖBERLE, Horst. *Steuerrrecht, Verfassungsrecht, Finanzpolitik*: Festschrift für Franz Klein. Köln: Otto Schmidt, 1994, p. 611-630.

JACHMANN, Monika. Leistungsfähigkeitprinzip und Umverteilung. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 4, p. 293-297, 1998.

JACHMANN, Monika. *Verfassungsrechtliche Grenzen der Besteuerung*: sozialstaatliche Steuergesetzgebung im Spannungsverhältnis zwischen Gleichheit und Freiheit. Aachen: Shaker, 1996.

JANK, Marcos S. (coord.); ARAÚJO, Leandro Rocha de; LIMA, Rodrigo C. A.; JUNQUEIRA, Carla. Agricultura. In: THORSTENSEN, Vera; JANK, Marcos S. *O Brasil e os grandes temas do comércio internacional*. São Paulo: Lex Editora; Aduaneiras, 2005, p. 37-70.

JOCHUM, Georg. *Die Steuervergünstigung: Vergünstigungen und vergleichbare Subventionsleistungen im deutschen und europäischen Steuer-, Finanz- und Abgabenrecht.* Berlin: LIT, 2006.

KIRCHHOF, Ferdinand. Abgabenerhebung als Grundrechtsbeeinträchtigung. In: MERTEN, Detlef; PAPIER, Hans-Jürgen. *Handbuch der Grudnrechte in Deutschland und Europa.* V. 3. Heidelberg: C. F. Müller, 2009, p. 161-200.

KIRCHHOF, Paul. Die Leistungsfähigkeit des Steuerrechts – Steuerrecht und Verfassungsrecht. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 4, p. 365-371, 2011.

KIRCHHOF, Paul. Kontinuität und Vertrauensschutz bei Änderungen der Rechtsprechung. *Deutsches Steuerrecht*, n. 9, p. 263-270, 1989.

KIRCHHOF, Paul. Rückwirkung von Steuergesetzen. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 3, p. 221-231, 2000.

KIRCHHOF, Paul. Verfassungsrechtlich Gebotes, demokratisch Erwünschtes und politisch Erreichbares in der Steuerpolitik. *Institut "Finanzen und Steuern" e. V.*, Bonn, n. 362, p. 14-33, 1998.

KISKER, Gunter. Vertrauensschutz im Verwaltungsrecht. *Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer*, n. 32, p. 149-193, 1974.

KLAWONN, Markus. *Die Eigentumsgewährleistung als Grenze der Besteuerung.* Berlin: Duncker und Humblot, 2007.

KLEIN, Franz. *Gleichheitssatz und Steuerrecht.* Köln, Marienburg: Dr. Otto Schmidt, 1966.

KLENKE, Reinhard. *Wirtschaftssubventionen und Eigentumsgarantie des Art. 14 Gundgesetz.* 1975. 181 f. Dissertation (Doktor der Rechte) – Rechtswissenschaftliche Fakultät der Ruhr-Universität, Bochum, 1975, p. 85.

KLOEPFER, Michael. Gesetzgebung im Rechtsstaat. *Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer*, Berlin, n. 4, p. 63-98, 1982.

KLOEPFER, Michael. Übergangsgerechtigkeit bei Gesetzänderung und Stichtagsregelungen. *Die Öffentliche Verwaltung*, Stuttgart, v. 31, n. 7, p. 225-233, abr. 1978.

KRUSE, Heinrich Wilhelm. *Lehrbuch des Steuerrechts*. Band 1. München: Beck, 1991.

KUBE, Hanno E. Competence conflicts and solutions: national tax exemptions and transnational controls. *Columbia Journal of European Law*, New York, v. 9, p. 79-108, 2003.

KUBE, Hanno. *Finanzgewalt in der Kompetenzordnung*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2004.

KULOSA, Egmont. *Verfassungsrechtliche Grenzen steuerlicher Lenkung am Beispiel der Wohnungsgenossenschaften*. Münster: Regensberg, 2000.

LA ROSA, Salvatore. *Equalianza tributaria e esenzioni fiscali*. Milano: Giuffrè, 1968.

LANG, Joachim. Rechtsstaatliche Ordnung des Steuerrechts. In: TIPKE, Klaus *et al.* *Steuerrecht*. 20^a ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2010, p. 69-138.

LANG, Joachim. *Systematisierung der Steuervergünstigungen*: ein Beitrag zur Lehre von Steuertatbestand. Berlin: Duncker und Humblot, 1974.

LANG, Joachim. Verfassungsrechtliche Zulässigkeit rückwirkender Steuergesetze. *Die Wirtschaftsprüfung*, Düsseldorf, n. 4-5, p. 163-174, 1998.

LARENZ, Karl. *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*. 6^a ed. Berlin: Springer, 1991.

LARENZ, Karl. *Richtiges Recht*: Grundzüge einer Rechtsethik. München: Beck, 1979.

LASSALLE, Ferdinand. *Das System der erworbenen Rechte*: eine Versöhnung des positiven Rechts und der Rechtsphilosophie. Leipzig: Brockhaus, 1880.

LEIBHOLZ, Gerhad. *Die Gleichheit vor dem Gesetz*. 2^a ed. München: C. H. Beck, 1959.

LEISNER, Anna. *Kontinuität als Verfassungsprinzip*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2002.

LEISNER, Anna. Vertrauen in staatliches Handeln – ein unkalkulierbares Risiko? Zu einer Grundsatzentscheidung des Bundesverfassungsgerichts über die Rückwirkung von Steurenormen. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 3, p. 254-266, 1998.

LIEBMAN, Howard M. A formula for tax-sparing credits in U.S. tax treaties with developing countries. *The American Journal of International Law*, v. 72, n. 2, p. 296-316, Abr. 1978.

LOZANO SERRANO, Carmelo. *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*. Madrid: Tecnos, 1988.

LUHMANN, Niklas. *Vertrauen*. 4^a ed. Stuttgart: Lucius und Lucius, 2000, p. 27 e ss.

LUJA, Raymond H. C. *Assessment and recovery of tax incentives in the EC and the WTO: a view on trade subsidies, state aids and direct taxation*. Antwerp: Intersentia, 2003.

LUJA, Raymond H. C. WTO Agreements versus the EC fiscal aid regime: impact on direct taxation. *Intertax*, München, v. 27, n. 6-7, p. 207-225, 1999.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Tributação e livre concorrência. In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e limites da tributação 2*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 397-426.

MACHADO, Hugo de Brito. Direito adquirido e coisa julgada como garantias constitucionais. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, v. 84, n. 714, p. 19-26, abr. 1995.

MACHADO, Hugo de Brito. Proibição da guerra fiscal e a redução das desigualdades regionais. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Grandes questões atuais do direito tributário*. V. 15. São Paulo: Dialética, 2011, p. 125-133.

MAINKA, Johannes. *Vertrauenschutz im öffentlichen Recht*. Bonn: Ludwig Röhrscheid, 1963.

MARTÍNEZ GINER, Luis Alfonso. Competencia fiscal internacional organización mundial del comercio: las medidas fiscales específicas en el acuerdo de subvenciones y medidas compensatorias. *Revista Española de Derecho Financiero*, n. 147, p. 737-781, jul./ago. 2010.

MARTINS, Alexandre Marques da Silva. O Acordo de Subsídios e Medidas Compensatórias da Organização Mundial do Comércio. *Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro*, São Paulo, n. 139, p. 216-241, jul./set. 2005.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. ICMS – Incentivos fiscais e financeiros – Limites constitucionais. *Repertório de jurisprudência IOB – Tributário, constitucional e administrativo*. São Paulo, V. 1, n. 22, p. 824-830, 2004.

MARTINS-COSTA, Judith. Almiro do Couto e Silva e a re-significação do princípio da segurança jurídica na relação entre o Estado e os cidadãos. In: ÁVILA, Humberto (org.). *Fundamentos do Estado de Direito: estudos em homenagem ao Professor Almiro do Couto e Silva*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 120-148.

MAURER, Hartmut. Kontinuitätsgewähr und Vertrauensschutz. In: ISENSEE, Josef; KIRCHHOF, Paul (coord.). *Handbuch des Staatsrechts*. Band IV. 3. ed. Heidelberg: C. F. Müller, 2006, p. 395 e ss.

MAXIMILIANO, Carlos. *Direito intertemporal ou teoria da retroatividade das leis*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1955.

MCLURE JR., Charles E. Globalization, tax rules and national sovereignty. *Bulletin for International Fiscal Documentation*. Amsterdam, v. 55, n. 3, p. 328-341, 2001.

MEDAUAR, Odete. *Da retroatividade do ato administrativo*. São Paulo: Max Limonad, 1986.

MEIRA, Liziane Angelotti; CORREIA NETO, Celso de Barros. Notas de uma pesquisa. In: BRANCO, Paulo Gonçalves; MEIRA, Liziane Angelotti; CORREIA NETO, Celso de Barros. *Tributação e direitos fundamentais*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 15-26.

MELLINGHOFF, Rudolf. Verfassungsbinding und weiter Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers. In: MELLINGHOFF, Rudolf; SCHÖN, Wolfgang; VISKORF, Hermann-Ulrich. *Steuerrecht im Rechtsstaat: Festschrift für Wolfgang Spindler*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2011, p. 153-169.

MELLINGHOFF, Rudolf. Vertrauen in das Steuergesetz. In: PEZZER, Heinz-Jürgen (coord.). *Vertrauensschutz im Steuerrecht*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2004, p. 25-53.

MENDES, Gilmar Ferreira. Âmbito de proteção de direitos fundamentais e as possíveis limitações. In: MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO,

Paulo Gustavo Gonet. *Hermenêutica constitucional e direitos fundamentais*. Brasília: Brasília Jurídica, 2000, p. 197-313.

MENDES, Gilmar Ferreira. *Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade: estudos de direito constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2012.

MERTEN, Detlef. Verhältnismäßigkeit grundsatz. In: MERTEN, Detlef; PAPIER, Hans-Jürgen. *Handbuch der Grudnrechte in Deutschland und Europa*. Band III. Heidelberg: C. F. Müller, 2009, p. 517-567.

MICHEAU, Claire. WTO law and tax subsidies: towards establishing jurisprudential standards. *Bulletin for International Taxation*, p. 550-556, dez. 2007.

MONROY, Antonio Grimaldo Monroy. The relevance of WTO law for international trade law. In: HERDIN, Winter; HOFBAUER, Ines. *The relevance of WTO law for tax matters*. Wien: Linde, 2006, p. 19-35.

MORGAN, David; GOH, Gavin. Peace in our time? An analysis of article 13 of the Agreement on Agriculture. *Journal of World Trade*, Geneva, v. 37, n. 5, p. 977-992, out. 2003.

MOSCHETTI, Francesco. Profili generali. In: MOSCHETTI, Francesco (coord.). *La capacità contributiva*. Padova: Cedam, 1993, p. 3-51.

MÖSSNER, Jörg Manfred et al. *Steuerrecht international tätiger Unternehmen*: Handbuch der Besteuerung von Auslandsaktivitäten inländischer Unternehmen und von Inlandsaktivitäten ausländischer Unternehmen. 3^aed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2005.

MUCKEL, Stefan. *Kriterien des verfassungsrechtlichen Vertrauensschutzes bei Gesetzesänderung*. Berlin: Duncker und Humblot, 1989.

MULLIN, Roque García. Tratados impositivos entre países desarrollados y países en desarrollo. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 7, n. 23-24, p. 26-36, jan./jun. 1983.

NABAIS, José Casalta. *Direito fiscal*. 4^a ed. Coimbra: Almedina, 2007.

NABAIS, José Casalta. *Estudos de direito fiscal: por um estado fiscal suportável.* Coimbra: Almedina, 2005.

NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos.* Coimbra: Almedina, 2004.

NICOLAYSEN, Gert. Eigentumsgarantie und vermögenswerte subjektive öffentliche Rechte. In: IPSEN, Hans Peter (coord.). *Hamburger Festschrift für Friedrich Schack zu seinem 80. Geburtstag am 1. Oktober 1966.* Hamburg: Metzner, 1966, p. 107-123.

NOVOA, Cesar García. El principio de no discriminación en matéria tributaria. In: TÔRRES, Héleno Taveira (coord.). *Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho.* São Paulo: Saraiva, 2005.

OFFERHAUS, Klaus. Rückwirkungsprobleme bei § 2a Abs. 3 und 4 EStG in der Fassung des Steuerbereinigungsgesetzes 1999. *Der Betrieb*, Düsseldorf, n. 11, p. 556-560, 2001.

OKUMA, Alessandra. Princípio da não-discriminação e a tributação das rendas de não residentes no Brasil. In: TÔRRES, Héleno Taveira (coord.). *Direito tributário internacional aplicado.* São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 255-285.

OLIVEIRA, Luciana Maria. *Exportação agrícola: a regulamentação dos subsídios na OMC.* Curitiba: Juruá, 2008.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). *Model Tax Convention on Income and on Capital 2010 (updated 2010).* Disponível em: <http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2010_9789264175181-en>. Acesso em 10 jan. 2013.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). *Tax sparing: a reconsideration.* 1998. Disponível em: <http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/2398011e.pdf?expires=1358110241&id=id&accname=oci_d54018433&checksum=E903CADF5CB5A72A1E62F5AE14517BFA>. Acesso em 13 jan. 2013.

OSSENBÜHL, Fritz. Vertrauenschutz im sozialen Rechtsstaat. *Die Öffentliche Verwaltung*, Stuttgart, n. 1/2, p. 25-36, jan. 1972.

PAPIER, Hans-Jürgen. Das Bestimmtheitsgrundsatz. In: FRIAUF, Karl Heinrich (org.). *Steuerrecht und Verfassungsrecht*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 1989, p. 61-78.

PAPIER, Hans-Jürgen; MÖLLER, Johannes. Das Bestimmtheitsgebot und seine Durchsetzung. *Archiv des öffentlichen Rechts*, Tübingen, n. 122, p. 177-211, 1997.

PAULA JUNIOR, Aldo de. O princípio da igualdade no direito tributário e a decisão de (in)constitucionalidade nele fundamentada: análise de alguns casos concretos. In: BRANCO, Paulo Gonet; MEIRA, Liziane Angelotti; CORREIA NETO, Celso de Barros. *Tributação e direitos fundamentais*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 31-52.

PÉREZ LUÑO, Antonio-Enrique. *La seguridad jurídica*. Barcelona: Ariel, 1991.

PIEROTH, Bodo. Die neuere Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zum Grundsatz des Vertrauenschutzes. *Juristenzeitung*, Tübingen, n. 21, p. 279-286, 1984.

PIEROTH, Bodo. *Rückwirkung und Übergangsrecht: verfassungsrechtliche Maßstäbe für intertemporale Gesetzgebung*. Berlin: Duncker und Humblot, 1981.

PIEROTH, Bodo; SCHLINK, Bernhard. *Grundrechte Staatsrecht II*. 27^a ed. Heidelberg: C. F. Müller, 2011.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Guerra fiscal: problemas decorrentes dos efeitos das recentes decisões do Supremo Tribunal Federal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Grandes questões atuais do direito tributário*. V. 15. São Paulo: Dialética, 2011, p. 324-343.

PIRES, Manuel. *Da dupla tributação jurídica internacional sobre o rendimento*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1984.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda n. 1 de 1969*. T. V. 2^a ed. São Paulo: 1971.

PONTES, Helenilson Cunha. *O princípio da proporcionalidade e o direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2000.

PREUß, Ulrich K. Vertrauensschutz als Statusschutz. *Juristische Arbeitsblätter*, Berlin, v. 9, p. 265-274, 1977.

PULIDO, Carlos Bernal. *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales: el principio de proporcionalidad como criterio para determinar el contenido de los derechos fundamentales vinculante para el legislador*. 3^a ed. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2007.

PÜTTNER, Günter. Vertrauensschutz im Verwaltungsrecht. *Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer*, Berlin, n. 32, p. 200-227, 1974.

QURESHI, Asif. Trade-related aspects of international taxation: a new WTO Code of conduct? *Journal of World Trade*, Geneva, v. 30, n. 2, p. 161-194, abr. 1996.

RAMOS, Elival da Silva. *A proteção aos direitos adquiridos no direito constitucional brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2003.

REIS, Elcio Fonseca. O Estado Democrático de Direito. Tipicidade tributária. Conceitos indeterminados e segurança jurídica. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, v. 34, p. 157-168, set./out. 2000.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A segurança jurídica do contribuinte: legalidade, não-surpresa e proteção à confiança legítima*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

RITTER, Wolfgang. Das Prinzip Rücksicht: zu den internationalen Grenzen der Steuerhoheit. *Betriebs-Berater*, Frankfurt am Main, n. 18, p. 1109-1115, 1984.

ROCHA, Aimoré Od. Isenção. Incentivo fiscal. Alcance da isenção condicionada. Direito do sujeito passivo. Irrevogabilidade. *Revista Jurídica*. Faculdade de Direito de Curitiba. Curitiba, v. 9, n. 7, p. 125-133, 1993.

RODI, Michael. *Die Subventionsrechtsordnung: die Subvention als Instrument öffentlicher Zweckverwirklichung nach Völkerrecht, Europarecht und deutschem innerstaatlichen Recht*. Tübingen: Mohr Siebeck: 2000.

RODI, Michael. Ökonomische, ökologische und andere öffentliche Zwecke im Abgabenrecht. *Juristenzeitung*, Tübingen, n. 17, p. 827-836, 2000.

ROHATGI, Roy. *Basic international taxation*. V. 1. 2^a ed. London: BNA International, 2005.

ROSE, Gerd. Verunsicherte Steuerpraxis. In: HÖRSTMANN, Franz; NIEMANN, Ursula; ROSE, Gerd. *Steuerberater-Jahrbuch 1975/76*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 1975, p. 41-85.

ROSENTHAL, Paul C.; DUFFY, Lynn E. Reforming global trade in agriculture. In: STEWART, Terence P. (editor). *The World Trade Organization*: the multilateral trade framework for the 21st century and U.S. implementing legislation. Washington, DC: American Bar Association, Section of International Law and Practice, 1996.

ROTHMANN, Gerd Willi. Bitributação internacional. In: FRANÇA, R. Limongi (coord.). *Enciclopédia Saraiva do Direito*. São Paulo: Saraiva, 1977. v. 11, p. 447-461.

ROVIRA, Enoch Alberti. *Federalismo y cooperacion en la Republica Federal Alemania*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1986.

RUPPE, Hans Georg. Steuerbegünstigungen als Subventionen? In: WENGER, Karl. *Förderungsverwaltung*. Wien: Springer, 1973, p. 57-86.

SACHS, Michael. Die Maßstäbe des allgemeinen Gleichheitssatzes: Willkürverbot und sogenannte neue Formel. *Juristische Schulung*, München, n. 2, p. 124-130, 1997.

SACHS, Michael. *Grundgesetz*. Kommentar. 4^a ed. München: C. H. Beck, 2007.

SACKSOFSKY, Ute. Verfolgung ökologischer und anderer öffentlicher Zwecke durch Instrumente des Abgabensrechts. *Neue juristische Wochenschrift*, München, n. 36, p. 2619-2627, 2000.

SAKR, Rafael Lima. *A cláusula da nação mais favorecida na ordem econômica internacional*: uma investigação sobre o discurso jurídico do artigo I:1 do GATT. 2010. 381 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

SARLET, Ingo Wolfgang. A eficácia do direito fundamental à segurança jurídica: dignidade da pessoa humana, direitos fundamentais e proibição de retrocesso social. *Revista Brasileira de Direito Comparado*, Rio de Janeiro, n. 28, p. 89-148, 2005.

SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

SARLET, Ingo Wolfgang. O Estado social de direito, a proibição de retrocesso e a garantia fundamental da propriedade. *Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado*, Salvador, n. 9, mar./mai. 2007, disponível on-line em <<http://www.direitodoestado.com/revista/RERE-9-MAR%C7O-2007-INGO%20SARLET.pdf>>. Acesso em 20 jun. 2012.

SAVIGNY, Friedrich Karl. *System des heutigen römischen rechts*. V. 1. Berlin: Veit und Comp.: 1840.

SCAFF, Fernando Facury. A responsabilidade tributária e a inconstitucionalidade da guerra fiscal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Grandes questões atuais do direito tributário*. V. 15. São Paulo: Dialética, 2011, p. 43-60.

SCHADEN, Michael. *Die Steuervergünstigung als staatliche Leistung: Finanzverfassung und Gleichheitssatz*. Sinzheim: Pro Universitate, 1998.

SCHAUMBURG, Harald. *Internationales Steuerrecht*. 3^a ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2011.

SCHAUMBURG, Heide. Rückwirkung und Planungssicherheit im Steuerrecht. *Der Betrieb*, Düsseldorf, n. 38, p. 1884-1891, 2000.

SCHENKE, Ralf P. Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Steuerrecht und die zwei Phasen des Öffentlichen Rechts. In: APPEL, Ivo; HERMES, Georg; SCHÖNBERGER, Christoph (coord.). *Öffentliches Recht im offenen Staat: Festschrift für Rainer Wahl zum 70. Geburtstag*. Berlin: Duncker und Humblot, 2011, p. 803-818.

SCHLINK, Bernhard. *Abwägung im Verfassungsrecht*. Berlin: Duncker und Humblot, 1976.

SCHMIDT, Dora. *Nichtfiskalische Zwecke der Besteuerung: ein Beitrag zur Steuertheorie und Steuerpolitik*. Tübingen: Mohr, 1926.

SCHMIDT, Kurt. Das Leistungsfähigkeit und die Theorie vom proportionalen Opfer. *Finanzarchiv*, Tübingen, n. 26, p. 385-404, 1967.

SCHMIDT, Rolf. Abbau der einkommensteuerlichen Förderung von Handelsschiffen verfassungsgemäß. *Der Betrieb*, Düsseldorf, n. 24, p. 1199-1204, 1998.

SCHMIDT, Walter. “Vertrauensschutz” im öffentlichen Recht: Randpositionen des Eigentums im spätbürgerlichen Rechtsstaat. *Juristische Schulung*, München, v. 13, n. 9, p. 529-537, Set. 1973.

SCHMIDT-BLEIBTREU. Abbau Von Steuervergünstigungen um Vertrauenschutz: Das Bundesverfassungsgericht zum Wohnungsbau- Prämiengesetz 1975. *Betriebs-Berater*, Frankfurt am Main, n. 25, p. 1254-1256, Set. 1978.

SCHÖN, Wolfgang. World Trade Organization law and tax law. *Bulletin for International Fiscal Documentation*. Amsterdam, v. 58, n. 7, p. 283-296, 2004.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Acordos de bitributação e incentivos fiscais: o papel das cláusulas de *tax sparing* e *matching credit*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. São Paulo: MP Editora, 2007, p. 253-263.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Contribuição à história dos acordos de bitributação: a experiência brasileira. *Direito tributário atual*, São Paulo, n. 22, p. 267-287, 2008.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Livre concorrência e tributação. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais de direito tributário*. V. 11. São Paulo: Dialética, 2007, p. 241-271.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Relação entre tratados internacionais e a lei tributária interna. In: CASELLA, Paulo Borba; CELLI JUNIOR, Umberto; MEIRELLES, Elizabeth de Almeida. *Direito internacional, humanismo e globalidade*: Guido Fernando Silva Soares. São Paulo: Atlas, 2008, p. 563-587.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Segurança jurídica e normas tributárias indutoras. In: RIBEIRO, Maria de Fátima (coord.). *Direito tributário e segurança jurídica*. São Paulo: MP, 2008, p. 117-146.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e indução econômica: os efeitos econômicos de um tributo como critério para sua constitucionalidade. In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e limites da tributação 2: os princípios da ordem econômica e a tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 139-164.

SCHWARZ, Kyrill-A. *Vertrauenschutz als Verfassungsprinzip: eine Analyse des nationalen Rechts, des Gemeinschaftsrechts und der Beziehungen zwischen beiden Rechtskreisen*. Baden-Baden: Nomos, 2001.

SCHWERDTFEGER, Armin. *Vertrauenschutz und Plangewährleistung im Subventionsrecht*. München: VVF, 1993.

SEABRA FAGUNDES, M. Revogabilidade das isenções tributárias. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 58, p. 1-10, out./dez. 1959.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. 2^a ed. *Teoria e prática das isenções tributárias*. Rio de Janeiro: Forense: 1999.

SELMER, Peter. *Steuerinterventionismus und Verfassungsrecht*. Frankfurt/Main: Athenäum, 1972.

SENTI, Richard. *WTO: die heute geltende Welthandelsordnung*. 5^a ed. Zürich: Eidgenössische Technishce Hochschule Zürich, 2005.

SIECKMANN, Jan-Reinard. *Modelle des Eigentumsschutzes: eine Untersuchung zur Eigentumsgarantie des Art. 14 GG*. Baden-Baden: Nomos, 1998.

SILVA, Almiro Couto e. O princípio da segurança jurídica (proteção à confiança) no direito público brasileiro e o direito da Administração Pública de anular seus próprios atos administrativos: o prazo decadencial do art. 54 da Lei do Processo Administrativo da União (Lei nº 9.784/99). *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro, n. 237, p. 271-315, jul./set. 2004.

SILVA, Almiro do Couto e. Princípios da legalidade da administração pública e da segurança jurídica no Estado de Direito contemporâneo. *Revista de Direito Público*. São Paulo, v. 20, n. 84, p. 46-63, out./dez. 1987.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 35^a ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

SILVA, José Afonso da. O Estado Democrático de Direito. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, v. 77, n. 635, p. 7-13, set. 1988.

SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. 2^a ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

SILVA, Virgílio Afonso da. Nota do tradutor. In: ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Trad. port. de Virgílio Afonso da Silva. 2^a ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 9-13.

SILVA, Virgílio Afonso da. O proporcional e o razoável. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, v. 798, p. 23-50, Abr. 2002.

SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. *Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

SIMONE, Diego Caldas R. de. *Segurança jurídica e tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

SMITH, Adam. *A riqueza das nações*. V. 2. Trad. port. de Alexandre Amaral Rodrigues; Eunice Ostrensky. São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 1046- 1047.

SOUZA, Hamilton Dias de. Tratados internacionais: OMC e Mercosul. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 27, p. 31-53, dez. 1997.

SPITALER, Armin. Rechtssicherheit, Zweckmäßigkeit und Gerechtigkeit im Steuerrecht. In: SPITALER, Armin. *Steuerberater-Jahrbuch 1957/58*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 1957, p. 143-164.

STEICHEN, Alain. *Manuel droit fiscal: le droit fiscal général*. Tome 1. Luxembourg: Saint-Paul, 2000.

STERN, Klaus. Einleitung: die Hauptprinzipien des Grundrechtssystems des Grundgesetzes. In: STERN, Klaus; BECKER, Florian (coord.). *Grundrechte-Kommentar*. Köln: Carl Heymanns, 2010, p. 1-80.

STERN, Klaus. Zur Problematik rückwirkender Gesetze. In: LERCHE, Peter; ZACHER, Hans; BADURA, Peter. *Festschrift für Theodor Maunz zum 80. Geburtstag*. München: C. H. Beck, 1981, p. 381-393.

STERN, Volker; WERNER, Georg. *Subventionabbau: Notwendigkeit und Möglichkeiten*. Wiesbaden: Karl-Bräuer-Institut, 1987.

STÖTZEL, Martin. *Vertrauenschutz und Gesetzesrückwirkung: grundtypen abgestufter Vertrauenschutzpositionen, abgeleitet aus der Rückwirkungsrechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts*. Frankfurt am Main: Peter Lang, 2002.

STRAHL, Martin. Änderungen der Investitionsförderung in den neuen Ländern und Berlin (West). *Betriebs-Berater*, Frankfurt am Main, n.6, p. 293-298, 1998.

STRICKER, Tobias K. *Die Vereinbarkeit von Regelungen des Internationalen Steuerrechts mit dem Subventionsrecht der Welthandelsorganisation*. Frankfurt am Main: Peter Lang, 2007.

SURREY, Stanley S. *Pathways to tax reform: the concept of tax expenditures*. Cambridge: Harvard University Press, 1973.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. A onda reformista do direito positivo e suas implicações como princípio da segurança jurídica. *Revista de Processo*, São Paulo, v. 136, p. 32-57, jun. 2006.

TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*. V. 1. 2^a ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2000.

TIPKE, Klaus. Über Steuervergünstigungen: abbauteoretische Überlegung. *Finanz-Rundschau für Einkommensteuer und Körperschaftsteuer*, Köln, n. 7, p. 186-191, 1989.

TIPKE, Klaus. Zur Methode der Anwendung des Gleichheitssatzes unter besonderer Berücksichtigung des Steuerrechts. In: DORALT, Werner *et al* (org). *Steuern im Rechtsstaat: Festschrift für Gerold Stoll zum 65. Geburtstag*. Wien: Dr. Anton Orac, 1990, p. 229-243.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário (Steuerrecht)*. V. 1. Trad. port. de Luíz Dória Furquim. 18^a ed. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002,

TOAZE, Deborah. Tax sparing: good intentions, unintended results. *Canadian Tax Journal*, v. 49, n. 4, p.879-924, 2001

TÔRRES, Héleno Taveira *et al.* Sistema tributário e direitos fundamentais no constitucionalismo comparado. In: TÔRRES, Héleno Taveira (coord.). *Sistema tributário, legalidade e direito comparado: entre Roma e substância*. Belo Horizonte: Fórum, 2010, p. 21-76.

TÔRRES, Héleno Taveira. Crédito-prêmio de IPI. In: CARVALHO, Paulo de Barros; FERRAZ JR., Tercio Sampaio; BORGES, José Souto Maior (Org.). *Crédito-prêmio de IPI: estudos e pareceres*. São Paulo: Manole: 2005, p. 153-211.

TORRES, Héleno Taveira. Desenvolvimento, meio ambiente e extrafiscalidade no Brasil. In: PIRES, Manuel. *Extrafiscalidade*. Lisboa: Universidade Lusíada, 2011, p. 85-115.

TORRES, Héleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

TÔRRES, Héleno Taveira. Incentivos fiscais na Constituição e o "crédito-prêmio de IPI". *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, V. 3, n. 14, p. 23-50, mar./abr. 2005.

TORRES, Héleno Taveira. Temporalidade e segurança jurídica: irretroatividade e anterioridade tributárias. *Revista da PGFN*, Brasília, v. 1, p. 45-62, 2011.

TÔRRES, Héleno. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. 2^a ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

TÔRRES, Héleno. Princípio da não-discriminação tributária na Constituição e no GATT e a prevalência dos tratados internacionais em matéria tributária: In: DERZI, Misabel Abreu Machado (coord.). *Construindo o direito tributário na Constituição: uma análise da obra do Ministro Carlos Mário Velloso*. Belo Horizonte: Del Rey, 2004, p. 423-442.

TORRES, Ricardo Lobo. *A idéia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

TORRES, Ricardo Lobo. A segurança jurídica e as limitações constitucionais ao poder de tributar. In: FERRAZ, Roberto (coord). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 429-445.

TORRES, Ricardo Lobo. Anulação de incentivos fiscais: efeitos no tempo. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 121, p. 127-146, out. 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. Interação entre princípios constitucionais tributários e princípios da ordem econômica. In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e limites da tributação 2*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 491-516.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: valores e princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Renovar: 2005.

UCKMAR, Antonio. Aspetti fiscali nelle regole della Organizzazione Mondiale del Commercio (OMC/WTO). In: UCKMAR, Victor. *Corso di diritto tributario internazionale*. Padova: Cedam, 2002, p. 1097-1122.

UCKMAR, Victor. *Princípios comuns de direito constitucional tributário*. 2^a ed. Trad. port. de Marco Aurélio Greco. São Paulo: Malheiros, 1999.

VELLOSO, Andrei Pitten. A teoria da igualdade tributária e o controle de proporcionalidade das desigualdades de tratamento. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, v. 76, p. 36-72, set. 2007.

VELLOSO, Andrei Pitten. *O princípio da isonomia tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado: 2010.

VIHERKENTTÄ, Timo. *Tax incentives in developing countries and international taxation*. Deventer, Boston: Kluwer, 1991.

VOGEL, Klaus. Die Abschichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht: Lastenausteilungs-, Lenkung- und Vereinfachungsnormen und die ihnen zuzurechnenden Steuerfolgen: ein Beitrag zur Methodelehre des Steuerrechts. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 2, p. 97-121, 1977.

VOGEL, Klaus. Lenkungsteuern und Eigentumsgarantie. *Bayerische Verwaltungsbücher*, München, n. 17, p. 523-527, 1980.

VOGEL, Klaus. Rechtssicherheit und Rückwirkung zwischen Vernunftrecht und Verfassungsrecht. *Juristenzeitung*, Tübingen, n. 18, p. 833-839, 1988.

VOGEL, Klaus. Rückwirkung: eine festgefahren Diskussion. Ein Versuch, die Blockade zu lösen. In: KÄSTNER, Karl-Hermann; NÖRR, Knut Wolfgang; SCHLAICH, Klaus (org.). *Festschrift für Martin Heckel zum siebzigsten Geburtstag*. Tübingen: Mohr Siebeck, 1999, p. 875-884.

VOGEL, Klaus. Steuerrecht und Wirtschaftslenkung – Ein Überblick. *Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 1968/1969*, Herne, p. 225-243, 1969.

VOGEL, Klaus; LEHNER, Moris. *Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen*: Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen. 5^a ed. München: C. H. Beck, 2008.

WAGNER, Johann. *Direkt Steuern und Welthandelsrecht*: das Verbot ertragsteuerlicher Exportsubventionen im Recht der WTO. Baden-Baden: Nomos, 2006.

WALDE, Thomas; KOLO, Abba. Investor-State disputes: the interface between treaty-based international investment protection and fiscal sovereignty. *Intertax*, München, v. 35, n. 8/9, p. 424-449, 2007.

WALDHOFF, Christian. Die Zwecksteuer: verfassungsrechtliche Grenzen der rechtlichen Bindung des Aufkommens von Abgaben. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 4, p. 285-313, 2002.

WEBER, Hermann. *Steuererlaß und Steuerstundung als Subvention*. Berlin: Duncker und Humblot, 1980.

WEBER-DÜRLER, Beatrice. *Vertrauenschutz im öffentlichen Recht*. Basel: Helbing und Lichtenhahn, 1983.

WEBER-GRELLET, Heinrich. Auf den Schultern von Larenz: Demokratisch-rechtsstaatliche Rechtsanwendung und Rechtsfortbildung im Steuerrecht. *Deutsches Steuerrecht*, München, n. 14-15, p. 438-445, 1991.

WEBER-GRELLET, Heinrich. Rechtssicherheit im demokratischen Rechtsstaat: Kontinuität und Planungssicherheit. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 3, p. 278-285, 2003.

WERNER, Georg. *Subventionsabbau: gesetzliche Zwänge schaffen*. Wiesbaden: Karl-Bräuer-Institut, 1995.

WERNSMANN, Rainer. *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2005.

WORLD TRADE ORGANIZATION (WTO). *Agriculture: fairer markets for farmers*. Disponível em: <http://www.wto.org/english/thewto_e/whatis_e/tif_e/agrm3_e.htm>. Acesso em: 14 ago. 2010

WORLD TRADE ORGANIZATION (WTO). Canada – Measures Affecting the Export of Civilian Aircraft. Report of the Appellate Body (WT/DS70AB/R) – 2 Ago. 1999. Dispute DS70. Complainant: Brazil. Respondent: Canada. Disponível em: <http://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/cases_e/ds70_e.htm>. Acesso em: 29 ago. 2012.

WORLD TRADE ORGANIZATION (WTO). European Communities – Export Subsidies on Sugar. Report of the Appellate Body (WT/DS265/AB/R; WT/DS266/AB/R; WT/DS283/AB/R) – 28 Abr. 2005. Dispute DS265. Complainant: Australia. Respondent: European Communities. Disponível em: <http://docsonline.wto.org/GEN_viewerwindow.asp?http://docsonline.wto.org:80/DDFDocuments/t/WT/DS/283ABR.doc>. Acesso em: 15 ago. 2010.

WORLD TRADE ORGANIZATION (WTO). *The boxes*. Disponível em: <http://www.wto.org/english/tratop_e/agric_e/agboxes_e.htm>. Acesso em: 22 ago. 2012.

WORLD TRADE ORGANIZATION (WTO). United States – Imposition of Countervailing Duties on Certain Hot-Rolled Lead and Bismuth Carbon Steel Products Originating in the United Kingdom. Report of the Appellate Body (WT/DS138/AB/R) – 10 May. 2000. Dispute DS138. Complainant: European Communities. Respondent: United States. Disponível em: <http://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/cases_e/ds138_e.htm>. Acesso em: 25 ago. 2012

WORLD TRADE ORGANIZATION (WTO). United States – Tax Treatment for “Foreign Sales Corporations”. Report of the Panel (WT/DS108/R) – 8 Out. 1999. Dispute DS108. Complainant: European Communities. Respondent: United States. Disponível em: <

http://docsonline.wto.org/imrd/gen_searchResult.asp?RN=0&searchtype=browse&q1=%28%40meta%5FSymbol+WT%FCDS108%FCR%2A+and+not+RW%2A%29&language=1. Acesso em: 27 ago. 2012

WORLD TRADE ORGANIZATION (WTO). United States – Tax Treatment for “Foreign Sales Corporations”. Report of the Appellate Body (WT/DS108/AB/R) – 24 fev. 2000. Dispute DS108. Complainant: European Communities. Respondent: United States. Disponível em:

http://docsonline.wto.org/imrd/gen_searchResult.asp?RN=0&searchtype=browse&q1=%28%40meta%5FSymbol+WT%FCDS108%FCAB%FCR%2A+and+not+RW%2A%29&language=1. Acesso em: 28 ago. 2012.

WORLD TRADE ORGANIZATION (WTO). United States – Tax Treatment for “Foreign Sales Corporations”. Report of the Panel (WT/DS108/RW) – Recourse to Article 21.5 of the DSU by the European Communities – 10 ago. 2001. Dispute DS108. Complainant: European Communities. Respondent: United States. Disponível em: <http://docsonline.wto.org/imrd/gen_searchResult.asp?RN=0&searchtype=browse&q1=%28%40meta%5FSymbol+WT%FCDS108%FCRW%2A+and+not+RW2%2A%29&language=1>. Acesso em: 28 ago. 2012.

WORLD TRADE ORGANIZATION (WTO). United States – Tax Treatment for “Foreign Sales Corporations”. Report of the Appellate Body (WT/DS108/AB/RW) – Recourse to Article 21.5 of the DSU by the European Communities – 14 jan. 2002. Dispute DS108. Complainant: European Communities. Respondent: United States. Disponível em: <http://docsonline.wto.org/imrd/gen_searchResult.asp?RN=0&searchtype=browse&q1=%28%40meta%5FSymbol+WT%FCDS108%FCAB%FCRW%2A+and+not+RW2%2A%29&language=1>. Acesso em: 28 ago. 2012.

XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 7^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

ZHOU, Zibin. The definition of subsidies under the SCM Agreement. In: HERDIN-WINTER, Judith; HOFBAUER, Ines. *The relevance of WTO law for tax matters*. Wien: Linde, 2006, p. 315-331.

ZIPPELIUS, Reinhold. *Das Wesen des Rechts*: eine Einführung in die Rechtstheorie. 6^a ed. Stuttgart: Kohlhammer, 2012.

ZIPPELIUS, Reinhold. *Rechtsphilosophie*. 6^a ed. München: Beck, 2011.

ZITZELSBERGER, Heribert. Über die Schwierigkeiten mit dem Abbau von Steuersubventionen. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 3, p. 197-206, 1985.