UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

MARTHA TORIBIO LEÃO

**Critérios para o controle das normas tributárias indutoras: uma análise
pautada no princípio da igualdade e na importância dos efeitos**

São Paulo

2014

MARTHA TORIBIO LEÃO

**Critérios para o controle das normas tributárias indutoras: uma análise
pautada no princípio da igualdade e na importância dos efeitos**

Dissertação apresentada à Faculdade de
Direito da Universidade de São Paulo para
a obtenção do título de Mestre em Direito.
Área de concentração: Direito Econômico,
Financeiro e Tributário.
Orientador: Prof. Titular Dr. Luís Eduardo
Schoueri

São Paulo

2014

RESUMO

O Direito Tributário não tem como finalidade única a arrecadação de receitas para custear os gastos estatais. Embora esta seja a sua finalidade principal, a verdade é que ela coexiste com outras funções, como a finalidade de distribuição de riqueza e de intervenção na ordem econômica e social. Nesse contexto, o objetivo desta dissertação é aprofundar o estudo sobre a utilização instrumental das normas tributárias, determinando quais seriam os critérios de controle para a utilização dessas normas cuja função precípua é a promoção de determinada finalidade social, política ou econômica, e não a mera arrecadação de recursos. Para isso, inicia-se o trabalho com a delimitação do regime jurídico atinente a estas normas, analisando a legitimidade da função indutora na tributação diante da Constituição de 1988 e verificando quais são as limitações próprias da tributação e os princípios da ordem econômica a elas aplicáveis. Em seguida, passa-se a demonstrar que a função extrafiscal precisa ser controlada através da verificação da validade da finalidade buscada com relação às restrições impostas aos direitos envolvidos, especialmente no que tange ao princípio da igualdade e a aplicação da capacidade contributiva. Além disso, evidencia-se que a função extrafiscal não pode ser definida apenas pela sua causa, mas também pelos seus efeitos no mercado, uma vez que a indução de comportamentos faz parte de sua própria natureza. Após isso, identifica-se a necessidade de controle sobre a utilização das normas tributárias indutoras, apresentando os critérios para tanto: o princípio da igualdade, a aplicação da capacidade contributiva, o controle de eficácia, o exame de proporcionalidade, a complementaridade, a subsidiariedade, a economicidade e o cumprimento da finalidade. Por fim, estes critérios são aplicados em exemplos de normas tributárias indutoras no sistema tributário brasileiro, a fim de contribuir para o desenvolvimento do debate jurídico acerca da extrafiscalidade.

Palavras-chave: extrafiscalidade; normas tributárias indutoras; critérios de controle; princípio da igualdade; capacidade contributiva; efeitos; proporcionalidade.

ABSTRACT

The Tax Law does not have the sole purpose of raising revenue to fund state spending. Although this is its main purpose, the truth is that it coexists with other functions such as the purpose of distribution of wealth and intervention in economic and social order. In this context, the aim of this dissertation is to deepen the study of the instrumental use of tax rules, determining the criteria to control the use of tax rules whose primary function is the promotion of a specific social purpose, political or economic, not mere fundraising. For this, the work begins with the definition of the separate legal status to these rules, analyzing the legitimacy of the regulatory function in taxation in the 1988 Constitution and checking what are the limitations of taxation and the principles of Economic Order applicable to them. Then it goes to show that the extrafiscal function needs to be monitored by checking the validity of the order sought in relation to restrictions on rights involved, especially with regard to the principle of equality and the implementation of ability to pay. Furthermore, it is evident that the extrafiscal function cannot be defined only by their cause, but also for their effects on the market, since the induction of behavior is part of their nature. After that, we identify the need for control over the use of Tax rules to induce the taxpayer's behavior, presenting the criteria for that: the principle of equality, the implementation of ability to pay principle, effectiveness control, proportionality test and complementarity, subsidiarity, economy and fulfillment of purpose. Finally, these criteria are applied to examples of Tax rules to induce the taxpayer's behavior in the Brazilian tax system in order to contribute to the development of the legal debate over extrafiscality.

Keywords: extrafiscality; Tax rules to induce the taxpayer's behavior, control criteria; principle of equality; ability to pay; purposes; proportionality.

INTRODUÇÃO

O Direito é um instrumento para a realização de finalidades. Esta ideia é antiga e recorrente, mas merece retorno. Em trabalho sobre o tema, TAMANAHA destaca que a visão instrumental do Direito, ou seja, a ideia de que ele é um meio para uma finalidade, é “um dado adquirido” e “quase uma parte do ar que respiramos”.¹ JHERING também já a expressava com maestria: “o Direito não é um fim em si mesmo, mas um meio para um fim”,² assim como BECKER: “a natureza essencial do Direito é a natureza instrumental”.³ Se o Direito atua como regulador da vida social, estabelecendo condutas vinculadas a finalidades, não há dúvida de que o Direito Tributário segue a mesma lógica. Nas palavras de MURPHY e NAGEL, “em uma economia capitalista, os tributos não são apenas um método de pagamento para o governo e para os serviços públicos, são também o mais importante instrumento, pelo qual o sistema político põe em prática o seu conceito de justiça distributiva ou econômica”.⁴ É nesse contexto que se fala em “instrumentalização do Direito Tributário”, ou seja, o Direito sendo usado como instrumento, meio, ferramenta para a indução do comportamento com vistas a uma determinada finalidade estatal.⁵

O objetivo deste trabalho será exatamente definir os critérios para o controle sobre a utilização do Direito Tributário enquanto instrumento, não para a arrecadação dos encargos necessários à manutenção do Estado, finalidade precípua dos tributos, mas sim enquanto instrumento para a promoção de outras finalidades públicas, relativas ao campo da extrafiscalidade. Assim, a análise será pautada pelo papel do Direito Tributário na intervenção do Estado sobre a ordem econômica e social vigente, enquanto ferramenta de mudanças sociais e econômicas. Para tanto, será preciso estudar os direitos fundamentais,

¹ No original: “An instrumental view of law - the idea that law is a means to an end - is taken for granted in the United States, almost a part of the air we breathe” (TAMANAHA, Brian Z. *Law as a Means to an End: Threat to the Rule of Law*. New York: Cambridge University Press, 2006, p. 1).

² No original: “Das Recht [ist] nicht Selbstzweck, sonder nur Mittel zum zweck. (...)” (JHERING, Rudolph von. *Der Zweck im Recht*. 4ª ed, Tomo I. Leipzig: Breitkopf & Härtel, 1904, p. 425).

³ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 63. E, no mesmo sentido: KELSEN, Hans. *General Theory of Law and State*. Trad. por Anders Wedberg. Cambridge: Harvard University Press, 1949, p. 20.

⁴ No original: “In a capitalist economy, taxes are not just a method of payment for government and public services: They are also the most important instrument by which the political system puts into practice a conception of economic or distributive justice” (MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *The myth of Ownership: Taxes and Justice*. New York: Oxford University Press, 2002, p. 3).

⁵ ADAMY, Pedro. “Instrumentalização do Direito Tributário”. In: ÁVILA, Humberto (Org.). *Fundamentos do Direito Tributário*. São Paulo: Marcial Pons, 2012, p. 301-329 (302).

os princípios tributários e os princípios da ordem econômica como limites e fundamentos do poder de tributar e de regular e, por isso, como referência para o controle da legitimidade das normas tributárias indutoras.

Desde o implemento do Estado Fiscal (Estado do Imposto – *Steuerstaat*), o tributo se tornou a principal fonte de arrecadação de receitas para o Estado, sendo esta a sua função precípua, vinculada à própria existência do Estado.⁶ Ao lado do aspecto meramente arrecadatório, no entanto, foram sendo reconhecidas novas funções fiscais, à medida que se verificou que a própria tributação, por si só, gera efeitos sobre a economia. Segundo VOGEL, qualquer norma que verse sobre impostos possui a função de arrecadar; ao mesmo tempo, porém, a norma pode ter outras três funções, que nem sempre se encontram presentes, simultaneamente, em todas as normas: (i) função distributiva, que implica na repartição entre os contribuintes das necessidades financeiras do Estado segundo os critérios de justiça distributiva; (ii) função indutora, na tentativa de induzir determinado comportamento do contribuinte, ora incentivando-o a adotar determinada conduta desejada, ora desestimulando-o a adotar determinada conduta indesejada; e (iii) função simplificadora, que implica no aumento da racionalidade e simplificação do sistema.⁷

Na teoria das finanças públicas, RICHARD e PERRY MUSGRAVE introduziram, em sentidos equivalentes, as expressões “função distributiva”, “função alocativa” e “função estabilizadora”.⁸ Função distributiva seria aquela vinculada à distribuição de renda, retirando mais de uns e aplicando em favor de outros menos favorecidos (a redistribuição, dentro da noção de Estado Social, visa à redução das desigualdades sociais). A função alocativa ou indutora estaria ligada à noção de que a própria incidência do tributo não é neutra sobre a economia. O reflexo disso é a indução de comportamentos; afinal, a tributação se vincula a comportamentos humanos e a incidência tributária passa a ser um fator a ser considerado na própria decisão do agente econômico. Por fim, a função estabilizadora teria em conta que a política fiscal deve ser formulada objetivando alcançar,

⁶ Nesse sentido, SCHOUERI destaca que a simples existência de um Estado já implica a busca de recursos financeiros para sua manutenção. As mais primitivas formas de organização social já apresentavam alguma espécie de cobrança para os gastos coletivos (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 19).

⁷ VOGEL, Klaus. „Die Abschichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht“. In: *Steuer und Wirtschaft*, n. 2, 1977, p. 106-107.

⁸ MUSGRAVE, Richard Abel; MUSGRAVE, Peggy B. *Finanças Públicas: Teoria e Prática*. Rio de Janeiro: Campus; São Paulo: Edusp, 1980, p. 11.

ou manter, um elevado nível de emprego, uma razoável estabilidade dos preços, o equilíbrio na balança de pagamentos e uma taxa aceitável de crescimento econômico.

Essas funções, no entanto, não são isoladas; pelo contrário, coexistem praticamente em todas as normas tributárias, em maior ou menor intensidade. Isso explica porque existe tanta dificuldade no próprio reconhecimento das normas tributárias indutoras. Em que pese essa problematização – que será aprofundada no capítulo I desta dissertação –, nos parece necessário identificar as normas tributárias indutoras como espécies de normas do gênero extrafiscal,⁹ caracterizadas a partir da existência de uma função precípua de intervenção sobre o domínio econômico e social, cabendo-lhes servir de instrumento para a concretização da ordem econômica preconizada pela Constituição de 1988.

Nesse ponto, importante estabelecer mais uma delimitação sobre o tema que será enfrentado. Apesar de reconhecermos a possibilidade da utilização de tributos indutores em todas as espécies tributárias, na medida em que todo e qualquer tributo passa a influir nas decisões dos contribuintes, o presente trabalho irá se focar no controle dos impostos utilizados com finalidade indutora, tendo em vista a importância desta espécie no sistema tributário nacional.

Não se ignora, todavia, que cada vez mais outras espécies têm servido como mecanismo de intervenção no domínio econômico. A utilização da Contribuição de Intervenção no domínio econômico – CIDE é um exemplo disso. A CIDE-Tecnologia, por exemplo, instituída pela Lei nº. 10.168/2000, destina-se ao financiamento do Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação, cujo objetivo principal é estimular o desenvolvimento tecnológico brasileiro, mediante programas de pesquisa científica e tecnológica cooperativa entre universidades, centros de pesquisa e o setor produtivo (artigo 1º). Sua intenção evidente, portanto, é desestimular a importação de tecnologias, criando incentivos para a demanda tecnológica nacional, sendo a receita recolhida destinada ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico – FNDCT (artigo 4º).

⁹ Nessa linha: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 32.

Reconhece-se, portanto, a utilização das normas tributárias indutoras em outras espécies, apesar deste trabalho ter como foco o controle sobre estas normas utilizadas no âmbito dos impostos. Porém, como o objetivo é estabelecer limites e delimitar o controle exercido sobre este tipo de norma, nada impede que as conclusões que se pretende alcançar acabem servindo também para normas tributárias indutoras de outras espécies tributárias.

O presente estudo será dividido em quatro capítulos. No primeiro capítulo do trabalho, partiremos da adoção da função indutora na Constituição, analisando sua legitimidade frente à postura adotada pelo constituinte de 1988. O objetivo será desenhar o regime jurídico próprio da extrafiscalidade, cujos parâmetros foram delimitados pela Constituição, fortemente marcada pelo seu viés regulatório. Para isso, estudaremos a postura adotada pelo legislador constituinte, indicando exemplos que permitam, ainda que minimamente, apontar o âmbito de atuação permitido ao legislador infraconstitucional e ao Poder Executivo no que toca à extrafiscalidade. Esta análise, mesmo que superficial, dos princípios informadores da ordem econômica e social, assim como das limitações ao poder de tributar, será fundamental para estabelecer os limites dessa área de atuação, bem como as finalidades legítimas que poderão ser buscadas através da indução tributária.

Este estudo de base é imprescindível para que estejamos aptos a estabelecer o papel do princípio da igualdade e, especialmente, da capacidade contributiva quando se trata de normas tributárias indutoras. Ainda que a Constituição de 1988 tenha autorizado a utilização do tributo como instrumento para intervenção na ordem econômica e social, a verdade é que não se trata de um “cheque em branco” para os Poderes Executivo e Legislativo, sendo evidente a necessidade de que o modo como isto será feito se mantenha sujeito ao controle por parte do Poder Judiciário. Isso porque, ao introduzir finalidades diversas daquela precipuamente arrecadatória, esses tributos extrafiscais terminam por causar uma restrição à capacidade contributiva, na medida em que alteram o principal critério diferenciador dos contribuintes. O nível de restrição aceitável e o papel desempenhado pela capacidade contributiva nesse regime jurídico serão estudados no capítulo II.

Também neste capítulo, pretendemos avançar para o plano da eficácia das normas tributárias indutoras. Primeiro, analisando se a produção de efeitos faz ou não parte da própria caracterização dessas normas. E, segundo, considerando que a resposta à primeira

pergunta seja positiva, verificando como a ineficácia de uma norma tributária indutora afeta sua própria legitimidade. A questão da eficácia no campo dos tributos, apesar de pouco estudada na doutrina brasileira, é fundamental para o devido controle da extrafiscalidade.

A intenção será demonstrar que a falta de eficácia dessas normas, ou seja, a falta de verificação prática dos efeitos esperados na ordem econômica e social afeta a própria validade da norma, ainda que de forma superveniente. Isso porque, caso a norma não seja capaz, na prática, de efetivar os objetivos extrafiscais almejados, ela se mostrará desproporcional, pois não haverá mais a justificativa para a utilização do tributo como instrumento de intervenção. E, nessa linha, não haverá também razões justificáveis para o afastamento do critério da capacidade contributiva eleito pelo constituinte como critério geral.

Não ignoramos que a desproporcionalidade e os problemas relacionados à igualdade e aos efeitos não são os únicos que surgem quando nos dedicamos ao estudo da questão da eficácia das normas tributárias indutoras. É possível apontar outras dificuldades que a extrafiscalidade pode apresentar na prática, quando nos dedicamos ao estudo dos seus efeitos. Alguns desses problemas podem ser brevemente apontados, para fins de delimitação do objeto do estudo.

Em primeiro lugar, podemos destacar a existência de um paradoxo nas normas tributárias indutoras. A questão é que um tributo indutor que tenha a intenção de desestimular determinada conduta, seguindo sua própria natureza, intenciona alterar o comportamento de todos os contribuintes para promover a finalidade almejada, mas, se assim o fizer, conseqüentemente, a tendência é que haja uma receita cada vez menor decorrente dessa tributação. Por um lado, se o tributo for capaz de alcançar a finalidade proposta, isso trará problemas arrecadatários, afetando a própria natureza da exação.¹⁰ Por outro lado, se o tributo se mostrar ineficaz para gerar os efeitos supostamente pretendidos, a arrecadação estatal aumentará, o que talvez incentive o Estado à criação de tributos

¹⁰ Sobre o tema, LANG destaca que a Constituição proíbe um imposto ecológico que seja dirigido a uma receita nula, já que o escopo dirigista não pode suprimir totalmente o escopo fiscal. (TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Steuerrecht*. 20. Auflage. Köln: Otto Schmidt, 2010, p. 226).

indutores notoriamente ineficazes e que, exatamente por isso, irão propiciar grande aumento de receita.

Em segundo lugar, também cabe uma advertência no sentido de que as normas tributárias desestimuladoras de determinados comportamentos podem acabar transformando o tributo numa espécie de “multa disfarçada”. Vejamos o exemplo dos tributos ecológicos, que oneram às empresas mais poluidoras. Nesse caso, é possível que para a empresa seja mais lucrativo pagar o preço e manter o comportamento, isto é, talvez seja mais vantajoso pagar para poluir, do que aceitar os incentivos para adotar um novo comportamento, assumindo também os riscos não tributários que a conduta possa gerar.¹¹ Ocorre que, com isto, o tributo acaba se aproximando de uma espécie de “multa”, que se paga por adotar a conduta indesejada pelo Estado. Trata-se de uma aproximação, já que a multa incide sobre atividade ilícita, enquanto o tributo incide necessariamente sobre uma atividade lícita, que, porém, pode ser tão indesejada do ponto de vista político e social que se aproxime de uma ilicitude.

Este é um grande problema dos tributos indutores ambientais, até mesmo porque o tributo indutor desincentivador, como já destacava BECKER, não pode se confundir com a norma penal: esta última é utilizada pelo Estado como instrumento jurídico para impedir ou desestimular, diretamente, um ato ou fato que a ordem jurídica proíbe, enquanto o tributo extrafiscal “proibitivo” é usado como instrumento para impedir ou desestimular, indiretamente, um ato ou fato que a ordem jurídica permite.¹²

Nesse ponto, é importante destacar que a própria intervenção desestimuladora é controvertida por alguns autores. Segundo GRECO, não há espaço na Constituição para uma intervenção que iniba, restrinja ou dificulte o exercício da atividade econômica, pois se a atividade for considerada socialmente indesejada, deve-se torná-la ilícita mediante lei.¹³ SCHOUERI, no entanto, discorda, já que o artigo 174 da Constituição¹⁴ não proíbe o

¹¹ A problemática do poluidor-pagador será enfrentada no capítulo IV.

¹² BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 609-610.

¹³ GRECO, Marco Aurélio. Contribuições de Intervenção no domínio econômico – Parâmetros para sua criação. In: GRECO, Marco Aurélio (Coord.). *Contribuições de Intervenção no domínio econômico e Figuras Afins*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 24.

¹⁴ Art. 174. *Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado.*

“desincentivo” apenas por não mencioná-lo, uma vez que incentivo e desincentivo são dois ângulos de uma mesma atuação. Ademais, a ordem econômica contempla atuações negativas e positivas do Estado (como o artigo 184,¹⁵ que trata da reforma agrária e desincentiva a subutilização de imóveis).¹⁶

LANG, tendo como base o sistema alemão, afirma que se um determinado comportamento não deve mais ser aceito, então o remédio constitucionalmente admissível é a injunção ou a proibição regulamentar, e não a norma tributária.¹⁷ Se, no entanto, as normas tributárias indutoras passarem a ser utilizadas também como forma de desestímulo de condutas proibidas pelo Estado, surgirão dois problemas: o primeiro, a institucionalização da possibilidade de “comprar” a conduta proibida e, segundo, a transformação do tributo numa multa. No sistema brasileiro, isto seria contrário ao conceito de tributo adotado pelo Código Tributário Nacional¹⁸ e, por essa razão, não há como se admitir em nosso sistema um tributo indutor tendo como fato gerador atividade ilícita.

Nesse sentido, já se manifestou o Supremo Tribunal Federal em duas ocasiões. Na primeira, ao julgar a ilegalidade da incidência de IPTU no caso de mera falta de fornecimento de dados sobre os novos proprietários de imóvel, sob o argumento de que “a lei não autoriza [que] se utilize de um tributo com finalidade extrafiscal de se penalizar a ilicitude”.¹⁹ E, na segunda, ao julgar a ilegalidade de acréscimo de 200% na alíquota de imposto imobiliário sobre imóveis onde haja construções irregulares, também sob a argumentação de que a finalidade extrafiscal não serve como meio para penalizar a ilicitude, já que “tributo não é multa, nem pode ser usado como se fosse”.²⁰

¹⁵ Art. 184 - *Compete à União desapropriar por interesse social, para fins de reforma agrária, o imóvel rural que não esteja cumprindo sua função social, mediante prévia e justa indenização em títulos da dívida agrária, com cláusula de preservação do valor real, resgatáveis no prazo de até vinte anos, a partir do segundo ano de sua emissão, e cuja utilização será definida em lei.*

¹⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 52-53.

¹⁷ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Steuerrecht*, 20. Auflage. Köln: Otto Schmidt, 2010, p. 226.

¹⁸ Artigo 3º. *Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.*

¹⁹ BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário nº. 116.290, Relator Ministro Carlos Madeira, Segunda Turma, julgado em 14/06/1988.

²⁰ BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário nº 94001, Relator Ministro Moreira Alves, Tribunal Pleno, julgado em 11/03/1982.

Em que pese a importância dessas questões no que se refere ao estudo dos efeitos da extrafiscalidade, esclarecemos que o trabalho passará apenas indiretamente por elas, na medida em que forem necessárias à elucidação do objeto da pesquisa, cujo foco será, especificamente: (i) a análise do papel do princípio da igualdade e da capacidade contributiva diante de normas cuja finalidade precípua é extrafiscal e não arrecadatória, (ii) a verificação sobre o modo como a falta dos efeitos desejados afeta a legitimidade dessas normas, (iii) a definição de critérios de controle sobre a utilização das normas tributárias indutoras. Com essa análise pretendemos verificar quais são os mecanismos e os limites para o controle das normas tributárias indutoras, como forma de impedir que estas sirvam de instrumento estatal para o simples aumento injustificado dos recursos às custas da violação dos direitos fundamentais dos contribuintes.

Por essa razão, o capítulo III é dedicado à delimitação dos critérios de controle para a utilização das normas tributárias indutoras. Apesar do papel de destaque conferido ao controle na aplicação do princípio da igualdade, da utilização da capacidade contributiva e do controle de eficácia – todos analisados no capítulo II –, estes critérios não esgotam o tema. Assim, passaremos a analisar a importância da aplicação do exame da proporcionalidade sobre as normas tributárias indutoras, tendo em vista que estas envolvem a restrição de direitos fundamentais, especialmente de liberdade, de propriedade e de igualdade, diante da promoção de outras finalidades públicas.

Neste ponto, analisaremos os motivos pelos quais a doutrina reconhece a necessidade de que o controle sobre as normas tributárias marcadas pela extrafiscalidade esteja submetido ao exame de proporcionalidade.²¹ A intenção é demonstrar a importância da verificação de que a medida tributária adotada em prol de determinada finalidade pública seja adequada, necessária e proporcional em sentido estrito. Além disso, ainda avaliaremos como isto tem sido aplicado na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

Adiante, estudaremos ainda outros critérios de controle aplicáveis às normas tributárias indutoras: a complementaridade, a subsidiariedade, a economicidade e o

²¹ Nesse sentido: ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 161; e Idem. *Teoria dos Princípios*. 14ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 185 e ss; TABOADA, Carlos Palao. “El principio de capacidad contributiva como criterio de justicia tributaria: aplicación a los impuestos directos e indirectos”. In: TÓRRES, Heleno Taveira. (Coord.). *Tratado de Direito Constitucional Tributário: Estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 285-303 (299-300); NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 1998, p. 658.

cumprimento da finalidade. O objetivo será demonstrar que estes critérios estão ligados à noção de que a utilização instrumental da tributação não deve ser vista como único e melhor caminho para a solução de problemas ou a promoção de determinadas finalidades. Estas medidas precisam estar inseridas em um contexto de complementaridade, vinculadas a medidas regulatórias e políticas públicas voltadas para a consecução das finalidades estatais. Por isso também a necessidade de que sejam subsidiárias e plenamente direcionadas para o cumprimento da finalidade almejada.

Ainda no final do capítulo III, apresentaremos breve panorama sobre a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal acerca do controle das normas tributárias indutoras. A finalidade será demonstrar que este controle é incipiente e restrito a questões vinculadas à violação (ou não) do princípio da igualdade. A Corte Superior reconhece a existência da extrafiscalidade em uma série de casos, sem, contudo, adentrar no exame acerca da legitimidade da norma tributária indutora com relação à proporcionalidade e aos seus efeitos, por exemplo.

Este exame será fundamental para comprovar a necessidade do desenvolvimento da doutrina e da jurisprudência acerca do controle das medidas tributárias marcadas pela extrafiscalidade. Para contribuir com este debate, o capítulo IV irá aplicar os critérios antes delimitados em exemplos de normas tributárias indutoras editadas no sistema tributário brasileiro, para que se verifique se estes critérios têm (ou não) sido cumpridos no cenário nacional. Esta aplicação exemplificativa terá a intenção de demonstrar a necessidade de uma análise mais apurada sobre a forma como estas normas são implementadas, ratificando, uma vez mais, a necessidade de aprofundamento com relação à utilização instrumental do Direito Tributário no cenário político, social e econômico.

Essa delimitação do regime jurídico e a definição dos critérios de controle atinente às normas tributárias indutoras nos parecem fundamentais diante da atuação cada vez mais intensa do Estado, conforme reconhecido na doutrina.²² Dentro deste cenário de um Estado mais atuante e intervencionista, inclusive através do instrumento da tributação, cresce a importância de que a Ciência do Direito Tributário se volte também para o controle sobre a

²² Ao tratar do tema da extrafiscalidade, NOGUEIRA chega a afirmar que se trata de fenômeno que hoje se agiganta, com a intervenção cada vez mais frequente do Estado no controle da economia (NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 185).

forma como isso vem sendo realizado, sob o ponto de vista dos direitos fundamentais dos contribuintes. Este controle se torna ainda mais relevante na medida em que se reconhece a posição de vulnerabilidade dos contribuintes na relação jurídico-tributária estabelecida com o Estado.²³

É também nesse contexto que NABAIS aponta uma crise no Estado atual, na qual se mostra necessária a redefinição do papel e das funções do Estado, não para reduzi-lo ao Estado mínimo do liberalismo, mas para encontrar o ponto de equilíbrio, compatibilizando-o com os princípios da liberdade dos indivíduos e da operacionalidade do sistema econômico, evitando que o Estado Fiscal se agigante a ponto de não ser senão um “invólucro de um estado em substância dono (absoluto) da economia e da sociedade pela via pretensamente fiscal”.²⁴ A intenção deste estudo, portanto, é contribuir para este debate, na tentativa de encontrar a melhor forma de compatibilizar a função tributária indutora com os direitos dos contribuintes, a fim de controlar os possíveis abusos que a atuação extrafiscal desmedida pode causar à sociedade.

²³ Nesse sentido, por todos: MARINS, James. *Defesa e vulnerabilidade do contribuinte*. São Paulo: Dialética, 2009, p. 23 e seguintes.

²⁴ NABAIS, José Casalta. “A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos”. *Revista de Direito Público da Economia*, Belo Horizonte, v. 5, n. 20, out. 2007. Disponível em: <http://bdjur.stj.jus.br/dspace/handle/2011/28500>, p. 22. Acesso em: 12 de abril de 2013.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Desde o início, este trabalho buscou estabelecer critérios para o controle sobre as normas tributárias indutoras. Como destacado ao longo do texto, os motivos para isso são inúmeros, mas podem ser resumidos na importância de serem definidos limites para a utilização – cada vez mais frequente – da tributação como instrumento para alterações na ordem econômica e social vigente.

A análise da postura adotada pelo constituinte de 1988 demonstrou que este se viu inconformado com a situação existente e impôs a adoção de medidas que promovessem mudanças. Assim, adotou-se uma postura de um Estado intervencionista (Estado-agente), elegendo-se, dentre outros instrumentos, a tributação como mecanismo funcional para a promoção das mudanças desejadas na economia e na sociedade. Esta postura, portanto, consagrou a utilização instrumental da tributação como mecanismo de alteração econômica e social através da promoção de finalidades públicas, e não somente como instrumento para a arrecadação das receitas necessárias à manutenção da máquina pública. A utilização instrumental da tributação nesse âmbito não é apenas permitida, mas desejada e até estimulada pelo ordenamento jurídico, através de uma série de indicações ao longo do texto constitucional.

Dentro desta delimitação inicial do regime jurídico atinente às normas tributárias indutoras, reconhecemos ainda a dificuldade de se separar as normas tributárias cuja função é indutora daquelas cuja função é arrecadatória. Isso decorre da artificialidade desta separação e da inexistência de normas puras em cada uma destas categorias. Mesmo admitindo esta dificuldade, entendemos fundamental estabelecer uma forma de identificação das normas objeto de análise nesta pesquisa. Isso porque o reconhecimento da existência de efeitos indutores em todas as normas tributárias, uma vez que o tributo será necessariamente um dos fatores considerados pelo agente ao definir a sua atuação, levaria à classificação de todas as normas tributárias como indutoras. Assim, foi preciso estabelecer um critério de distinção, capaz de separar as normas tributárias indutoras próprias, daquelas normas tributárias que simplesmente geram efeitos indutores, ainda que não tenham esta intenção.

Nesse contexto, a finalidade exerceu um papel essencial como critério para o reconhecimento desse tipo de norma tributária. Embora reconhecendo a importância do posicionamento de SCHOUERI no sentido de que estas normas devem ser analisadas a partir da existência de efeitos indutores,²⁵ concluímos que é a existência desta orientação primordial e específica a um fim distinto do arrecadatório que melhor distingue as normas extrafiscais daquelas eminentemente fiscais. A questão, portanto, é de predominância do aspecto extrafiscal sobre o fiscal, tornando-a uma norma tributária precipuamente indutora, em detrimento daquelas em que o aspecto arrecadatório assume a maior relevância. Esta predominância pode ser verificada através da aplicação de três critérios, quais sejam, (i) uma clara e deduzível finalidade não arrecadatória, (ii) a existência de elementos extrafiscais impregnados na norma e (iii) o fomento relacionado à finalidade perseguida, através de uma alteração da carga tributária para incentivo ou desincentivo de determinada conduta.

Estes critérios servem, por conseguinte, para identificarmos quais são estas normas tributárias que são editadas com a predominância de elementos extrafiscais, voltadas precipuamente para o fomento de determinado princípio estatal, a fim de alterar o comportamento dos contribuintes em direção à promoção de algum dos fins autorizados constitucionalmente. Isso é importante, repita-se, porque, admitindo-se a premissa de que todas as normas tributárias têm em alguma medida efeitos indutores sobre os contribuintes, esta classificação que leva em conta tão-somente os efeitos não é suficiente para categorizá-las, já que todas seriam normas tributárias indutoras a partir deste critério, em uma alteração somente de *grau*, como asseveram PAULSEN e VELLOSO.²⁶ Por isso, ainda que reconheçamos a dificuldade desta dissociação, acreditamos que é a esta finalidade precípua de intervir para a alteração na ordem econômica e social vigente, em detrimento da arrecadação, que serve como critério de identificação das normas tributárias indutoras. Eram estas normas o objeto deste trabalho, ou, mais especificamente, o controle que deveria ser feito sobre a sua utilização.

Isso não significa dizer, que não se reconhece a necessidade de controle sobre as normas tributárias que, embora não tenham sido editadas com esta função precípua de

²⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 37.

²⁶ VELLOSO, Andrei Pitten; PAULSEN, Leandro. *Contribuições: teoria geral, contribuições em espécie*. 2ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013, p. 277.

intervenção ou indução, mostrem estes efeitos na prática, de forma benéfica ou maléfica. Inclusive, muitas das premissas e conclusões aqui adotadas poderiam ser usadas para tanto. O objetivo desta pesquisa, contudo, era delimitar o regime jurídico atinente às normas tributárias indutoras, a fim de estabelecer os critérios de controle para a sua utilização, em virtude das especificidades atinentes a estas normas tributárias que já nascem marcadas por outra finalidade e função, que não a arrecadatória. O efeito indutor, nesse caso, não é apenas acidental, mas proposital.

Por essas razões, seguiu-se a delimitação do seu regime jurídico, partindo-se do fato de que estas normas, apesar de possuírem esta característica de indução, são, antes de tudo, tributárias. Isso significa dizer que são normas submetidas às limitações impostas ao exercício das competências tributárias em geral, sujeitas a todas as garantias protetivas ao contribuinte previstas nas limitações ao poder de tributar, tal qual determinadas pelo constituinte de 1988.

As limitações gerais atinentes às normas tributárias, no entanto, não esgotam o regime jurídico das normas tributárias indutoras. Como estas normas são marcadas pela extrafiscalidade, demonstrou-se que elas também devem se submeter ao regime jurídico próprio dos mecanismos de intervenção sobre o domínio econômico. Por isso, a análise de seu regime jurídico necessariamente deve envolver os princípios e limites próprios do Direito Tributário, combinados com aqueles referentes à ordem econômica e social. A utilização destas normas, portanto, é duplamente limitada: devem respeitar não apenas os limites relativos especificamente ao poder tributário, mas também aqueles que se referem aos campos materiais influenciados indiretamente por eles.²⁷

Assim, foi necessário analisar os princípios atinentes à ordem econômica (soberania nacional, propriedade privada e função social da propriedade, livre iniciativa e livre concorrência, defesa do consumidor, defesa do meio ambiente, redução das desigualdades regionais e sociais, busca do pleno emprego, tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte), além de outros princípios, como a defesa da família e a proteção da saúde pública, enquanto finalidades dignas a justificas a utilização instrumental da tributação. O exame, apesar de superficial – por ser muito amplo –, teve a intenção de demonstrar de

²⁷ Nesse sentido: MOSCHETTI, Francesco. *El principio de capacidad contributiva*. Traduzido por Juan M. Calero Gallego e Rafael Navas Vazquez. Madrid : Instituto de Estudios Fiscales, 1980, p. 291.

forma exemplificativa como a tributação é utilizada como instrumento para a promoção destes fins.

Além disso, ainda foram examinados os princípios atinentes ao Direito Tributário, destacando-se que o constituinte, da mesma forma que estabelece direitos subjetivos do contribuinte, também prevê mitigações a alguns desses princípios. Com efeito, foram definidas situações e tributos nos quais estas garantias não se mostram aplicáveis, tendo em vista não apenas situações de anormalidade e excepcionalidade, como também a possibilidade de utilização do tributo como instrumento de indução da ordem econômica e social.

Uma conclusão importante neste ponto se refere ao fato de que a existência destas exceções expressas serve como comprovação de que apenas estas ressalvas são legitimadas pelo texto constitucional. Em outras palavras, se o próprio constituinte elencou as hipóteses em que as limitações ao poder de tributar são afastáveis para garantir a utilização de determinados tributos como veículos de normas indutoras, implicitamente também determinou que estas são as únicas exceções aceitáveis. Esta conclusão decorre da aplicação da técnica de interpretação do *argumento a contrário*, que parte do pressuposto de que o legislador disse exatamente aquilo que pretendia dizer, uma vez que poderia ter dito diferente se quisesse.²⁸

Por isso, analisamos os princípios da legalidade tributária, da igualdade, da irretroatividade, da anterioridade, da vedação de confisco, e da uniformidade, tal qual delimitados pela Constituição, destacando-se as exceções previstas no texto constitucional para a aplicação das normas tributárias indutoras. Novamente, o estudo, apesar de superficial para temas de tamanha relevância, teve a intenção de delimitar o regime jurídico das normas tributárias indutoras, demonstrando a tentativa do constituinte de conciliar as garantias previstas para o contribuinte com a utilização instrumental da tributação, para que o tributo também se mostrasse apto a servir como mecanismo para a alteração da ordem social e econômica.

Estabelecido o regime jurídico das normas tributárias indutoras, estávamos aptos a

²⁸ GUASTINI, Riccardo. *L'interpretazione dei documenti normativi*. Milano: Giuffrè, 2004, p. 149.

avancar para o primeiro dos três pontos fundamentais desta pesquisa: a análise da aplicação do princípio da igualdade e da aplicação da capacidade contributiva às normas tributárias indutoras. Nesse sentido, concluímos que as normas tributárias indutoras, porque dizem respeito à persecução de finalidades públicas concretas, que não a distribuição da carga tributária entre os contribuintes, funcionam de outro modo do que as normas tributárias arrecadatórias. Como o objetivo não é precipuamente a arrecadação e sim o estímulo ou desestímulo de determinado comportamento por parte do contribuinte, a fim de atingir determinada finalidade pública, o critério de distinção para fins de aplicação do princípio da igualdade será outro, vinculado – necessariamente – à promoção dessa finalidade extrafiscal.

Assim, como a justificação da norma tributária indutora é outra, os critérios para a diferenciação entre os contribuintes também são outros. Por isso, ao estabelecer uma finalidade diversa daquela meramente arrecadatória, estes impostos terminam por se afastar, em determinada medida, do critério definido pelo constituinte para a diferenciação dos contribuintes, qual seja, a capacidade contributiva. Desse modo, o tributo, enquanto divisor social dos custos estatais e de financiamento dos serviços e bens públicos perde em intensidade, passando a ser instrumento para a promoção de finalidades estatais diversas, através de novos critérios. Conforme o critério da capacidade econômica perde seu protagonismo no campo da extrafiscalidade, o princípio da igualdade passa a tomar como critério de diferenciação a finalidade extrafiscal, já que a diferença de carga tributária levará em conta não apenas (ou melhor, não como critério geral) a capacidade contributiva, e sim o cumprimento ou não da finalidade extrafiscal perseguida.²⁹

A capacidade contributiva, contudo, não pode ser completamente afastada. Após analisarmos as várias posturas adotadas pela doutrina nacional e estrangeira com relação à aplicação da capacidade contributiva às normas tributárias indutoras, concluímos que se deve buscar a compatibilização da capacidade contributiva com estas normas. Com efeito, as normas tributárias indutoras se afastam da capacidade contributiva enquanto critério geral, mas não se pode sustentar a inexistência de qualquer relação entre extrafiscalidade e capacidade contributiva.

²⁹ Nesse mesmo sentido: ALABERN, Juan Enrique Varona. *Extrafiscalidad y Dogmática Tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2009, p. 74.

Isso porque, mesmo que se justifique a utilização de outro critério para diferenciar os contribuintes, a capacidade contributiva não poderá ser completamente afastada, em nenhum de seus dois aspectos. Primeiro, porque ela ainda deverá ser usada como critério para determinar o que é ou não manifestação de riqueza passível de ser atingida pela tributação. Em suma, onde não há manifestação de riqueza, não há poder de tributar, ainda que se trate de uma norma com objetivo extrafiscal. E, segundo, porque ela ainda deverá ser usada como critério para determinar em que medida a cobrança poderá ser feita, sem afetar o mínimo existencial necessário para a sobrevivência digna, nem se tornar confiscatória.

Dessa forma, com relação à primeira das questões colocadas no início deste trabalho, referente à aplicação do princípio da igualdade e da capacidade contributiva, concluímos que o princípio da igualdade servirá de controle para as normas tributárias indutoras, sendo necessária a verificação, primeiro, se o critério de distinção entre os contribuintes é razoável com relação à finalidade extrafiscal visada pela norma, trabalhando de forma eficaz para a diminuição do cenário de desigualdade. E, segundo, se a capacidade contributiva, ainda que não atue como critério principal para a diferenciação dos contribuintes atingidos, foi preservada ao máximo pelo legislador, através da escolha de um fato que represente uma manifestação de riqueza e cuja graduação do encargo não desrespeite os limites impostos pela capacidade contributiva.

A segunda questão colocada nesta pesquisa se referia à verificação sobre o modo como a falta de efeitos concretos afeta a legitimidade das normas tributárias indutoras. Pretendeu-se, com isso, enfrentar a questão se a extrafiscalidade poderia ser definida meramente pela sua finalidade (no sentido de causa) ou se demandaria, da mesma forma, a análise de seus efeitos. A questão da finalidade não é suficiente isoladamente porque os efeitos indutores fazem parte da própria caracterização dessas normas. Com isso se quer dizer que a extrafiscalidade não é definida apenas pela sua causa (a finalidade buscada pela indução), mas envolve também a existência fática desses efeitos indutores sobre a ordem econômica e social vigente. Demonstrou-se, portanto, que não se pode falar em norma tributária indutora se, em que pese a existência de uma finalidade extrafiscal por parte do legislador, a norma se mostra inapta para gerar os efeitos pretendidos. Como referido, não há *função indutora*, sem *eficácia indutora*.

A importância concedida neste trabalho ao tema das finalidades e dos efeitos para fins de delimitação e controle sobre a utilização das normas tributárias indutoras se afasta da doutrina clássica do Direito Tributário brasileiro, que considerava efeitos e finalidades elementos extrajurídicos, que pertenceriam à sociologia e não à Ciência do Direito.³⁰ Entendemos, apoiados inclusive em trabalhos críticos sobre este posicionamento reducionista,³¹ que o estudo do Direito Tributário enquanto Ciência demanda, dentre outras questões, a consideração da eficácia das normas tributárias sobre a ordem econômica e social. Esta necessidade de controle sobre a eficácia se sobressai, especialmente, diante da imprevisibilidade dos efeitos das normas tributárias indutoras, que estão ligadas a conjecturas e expectativas, que podem, todavia, não ser confirmadas. Esta dificuldade reforça, por conseguinte, a necessidade de um controle constante acerca dos efeitos que estão sendo produzidos pela norma tributária indutora, com relação à efetivação da promoção da finalidade que a originou e justifica a sua permanência.

Desse modo, no que tange à segunda pergunta colocada nesta dissertação, referente à importância dos efeitos para o controle sobre a legitimidade das normas tributárias indutoras, concluímos que o controle sobre estas normas passa também pela verificação acerca da sua eficácia social, ou seja, da sua capacidade de produzir, de fato, na sociedade e na economia, os efeitos indutores que justificam a sua edição e a sua manutenção no ordenamento jurídico.

A terceira questão colocada neste trabalho, como uma decorrência das duas primeiras, se refere ao estabelecimento de critérios de controle sobre a utilização das normas tributárias indutoras. Sobre o tema, em primeiro lugar, é preciso destacar a importância da definição destes critérios. A intenção ao longo da pesquisa foi demonstrar que o apelo pela instrumentalização da tributação apresenta uma série de riscos que não

³⁰ Nesse sentido, por todos: ATALIBA, Geraldo. *Elementos do Direito Tributário*. (notas taquigráficas do Curso de Especialização em Direito Tributário da PUC/SP). São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 22; BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 21.

³¹ FOLLONI, André. *Ciência do Direito Tributário no Brasil: crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 72 e ss; ÁVILA, Humberto. “Função da Ciência do Direito Tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo”, *Direito Tributário Atual*, vol. 29, São Paulo, Dialética, 2013, p. 181-204 (188-189); MARINS, James; TEODOROVICZ, Jeferson. “Rumo à extrafiscalidade socioambiental: tributação diante do desafio social e ambiental contemporâneo”. In: *Anais do IX Simpósio Nacional de Direito Constitucional*. Curitiba: ABDConst., 2011, p. 170-199 (187-188); MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *The myth of Ownership: Taxes and Justice*. New York: Oxford University Press, 2002, p. 25.

podem ser desconsiderados. O grande apelo político e social pela defesa de finalidades como, por exemplo, a redução das desigualdades, a proteção do meio ambiente e a saúde da população, e a simpatia que estas causas políticas geram na sociedade, mesmo que sejam instrumentalizadas a partir da via tributária, não podem de forma alguma desconsiderar o fato de que o tributo é um dos instrumentos disponíveis, mas não o único para a promoção das finalidades públicas.

Assim, pretendeu-se demonstrar que o modo como isso será feito deverá ser objeto de um controle mais rigoroso. O importante é perceber que o controle sobre as normas tributárias indutoras não restringe o poder do legislador de editá-las, até mesmo porque, ainda que ele tenha uma grande liberdade no que diz respeito ao “*se*” da utilização da indução fiscal, no que se refere ao “*como*” utilizá-la, ele se sujeita a um controle mais rigoroso.³² Em outras palavras, ainda que não se tenha dúvidas acerca da legitimidade da utilização do mecanismo tributário para a promoção de finalidades extrafiscais, é imprescindível que o controle sobre o *modo* como isso é realizado e sobre a *efetiva* promoção dessas finalidades seja constante, em virtude, especialmente, da restrição sobre os direitos de propriedade, de liberdade, de igualdade e sobre a capacidade contributiva.

Por essa razão, além dos critérios já delineados com relação à aplicação do *princípio da igualdade* e da *capacidade contributiva*, assim como do *controle de eficácia*, outros critérios foram analisados. O primeiro deles foi o *exame da proporcionalidade*, na medida em que a utilização instrumental da tributação leva ao tangenciamento de direitos de liberdade e de propriedade que devem ser analisados em sua compatibilização com os outros direitos fundamentais relacionados ao caso. A nova finalidade e o novo critério de diferenciação entre os contribuintes existente na norma tributária indutora, portanto, deverá sujeitar-se ao exame da proporcionalidade, para que se verifique se a medida adotada é, de fato, proporcional, havendo uma razoável relação entre o meio e o fim e inexistindo uma restrição excessiva com relação aos direitos fundamentais envolvidos. Para tanto, é fundamental a análise da adequação da medida, da sua necessidade e, finalmente, da sua proporcionalidade em sentido estrito.

³² Nesse sentido: WERNSMANN, Rainer. *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2005, p. 222.

A estes critérios, se somaram ainda os critérios da *complementaridade*, da *subsidiariedade*, da *economicidade* e do *cumprimento da finalidade*. Os três primeiros transmitem, em resumo, a ideia de que a tributação não deve ser vista como o melhor remédio para todos os males sociais. Apesar de ser instrumento estatal para a realização das finalidades públicas, o tributo não é o único mecanismo de intervenção econômica e social e não pode ser visto como a solução ideal em todos os casos.

Por isso, primeiro, exige-se complementaridade, porque as medidas tributárias precisam ser complementares com relação a outras formas de orientação estatal para conservação e proteção das finalidades públicas. Segundo, exige-se subsidiariedade, porquanto as medidas administrativas devem ser preferidas frente aos mecanismos tributários, já que, no segundo caso, há possibilidade de que o comportamento indesejado seja “comprado” pelo contribuinte. E, terceiro, exige-se economicidade, no sentido de existir uma relação entre o critério escolhido e o objetivo desejado, justificando assim o encarecimento das atividades que atuam em contrapartida a esta finalidade. Por fim, com relação ao critério do cumprimento da finalidade, verificou-se a ideia de que se o tributo é instituído para atingir determinado fim, quando este for realizado, não há mais motivos para a manutenção de sua cobrança. Por essa razão, o cumprimento da finalidade que se visa a atingir e a transitoriedade da norma indutora precisam ser constantemente analisados.

Em suma, como resposta à terceira questão colocada nesta pesquisa, foram delineados os seguintes critérios de controle aplicáveis às normas tributárias indutoras: (i) princípio da igualdade e da capacidade contributiva, (ii) controle de eficácia, (iii) postulado da proporcionalidade, (iv) complementaridade, subsidiariedade e economicidade, e (v) cumprimento da finalidade.

Estabelecidos os critérios, estávamos aptos a analisar de forma crítica a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, a fim de demonstrar que o devido controle sobre a utilização de normas tributárias indutoras não vem sendo realizado pela Corte Superior, ainda que existam vários exemplos de normas deste tipo no Brasil. A análise demonstrou que o Supremo Tribunal Federal, na prática, não tem exercido seu poder de controle sobre as normas tributárias indutoras. Por um lado, há casos em que o Tribunal declina do seu papel de controlador das normas e das restrições aos direitos fundamentais e

simplesmente declara que estas normas seriam atos discricionários e, nesse sentido, fora do âmbito de controle do Poder Judiciário. De outro lado, em casos efetivamente julgados em seu mérito, a discussão normalmente limita-se à aferição da existência ou não de uma restrição ao princípio da isonomia, sem a análise sobre outros critérios aplicáveis ou sobre a restrição de outros direitos fundamentais.

A intenção, por conseguinte, era demonstrar que o Supremo Tribunal Federal vem exercendo um controle apenas parcial sobre as normas tributárias indutoras, sem enfrentar o problema da capacidade contributiva, dos efeitos, da proporcionalidade, da subsidiariedade e do cumprimento da finalidade, antes delineados. Ao que parece, o fato de se aceitar que a norma tributária pode ser usada como instrumento de intervenção na ordem econômica e social termina por afastar a possibilidade de um controle mais rígido sobre a forma como isto será feito. A jurisprudência da Corte Superior demonstra que se confunde poder para instituição com poder para a instituição de qualquer forma, ignorando-se o fato de que a utilização instrumental da tributação envolve restrições ligadas aos direitos de propriedade, liberdade e igualdade, e, exatamente por isso, deve ser submetida a um controle rígido por parte do Poder Judiciário.

Diante desta crítica, o quarto e último capítulo da dissertação pretendeu demonstrar como seria a aplicação prática dos critérios definidos para o controle das normas tributárias indutoras em exemplos do nosso ordenamento. O exame da aplicação prática dos critérios estabelecidos ao longo deste trabalho foi feito na tentativa de contribuir para o aprofundamento do estudo acerca da necessidade de controle deste tipo de medida também por parte do Poder Judiciário e da doutrina.

Embora se reconheça a importância da utilização instrumental da tributação como um dos mecanismos escolhidos pelo próprio constituinte para a promoção das finalidades públicas definidas no texto constitucional, pretendeu-se conciliar esta utilização extrafiscal da tributação com os princípios protetivos dos contribuintes, contribuindo para o estudo sobre o *modo* como isso é feito. Em outras palavras, buscou-se encontrar a melhor forma de compatibilizar a função tributária indutora com os direitos dos contribuintes, estabelecendo critérios de controle sobre a utilização da tributação enquanto instrumento para a promoção de finalidades extrafiscais.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ACOSTA, Eugenio Simon. “Derechos humanos y tributación”. In: *Anais das XX Jornadas do Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario – ILADT*. Salvador: ABDF, 2000, p. 289-331.

ADAMY, Pedro. “Instrumentalização do Direito Tributário”. In: ÁVILA, Humberto (Org.). *Fundamentos do Direito Tributário*. São Paulo: Marcial Pons, 2012, p. 301-329.

ALABERN, Juan Enrique Varona. *Extrafiscalidad y Dogmática Tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2009.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

ATALIBA, Geraldo. *Elementos do Direito Tributário*. (notas taquigráficas do Curso de Especialização em Direito Tributário da PUC/SP). São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

_____. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

_____. *Teoria dos Princípios*. 14ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

_____. *Sistema Constitucional Tributário*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. *Conceito de Renda e compensação de prejuízos fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2011

_____. *Teoria da igualdade tributária*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

_____. “Estatuto do contribuinte: conteúdo e alcance”. In: *Anais das XX Jornadas do Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario – ILADT*. Salvador: ABDF, 2000, p. 575-605.

_____. “Função da Ciência do Direito Tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo”, *Direito Tributário Atual*, vol. 29, São Paulo, Dialética, 2013, p. 181-204.

_____. “Neoconstitucionalismo”: entre a “Ciência do Direito” e o “Direito da Ciência”, *Revista Eletrônica de Direito do Estado (REDE)*, Salvador, Instituto Brasileiro de Direito Público, n. 17, jan./fev./mar., 2009. Disponível em <http://www.direitodoestado.com.br/rede.asp>.

_____. “Ativismo Judicial e Direito Tributário”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. (Org.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*, v. 15. São Paulo: Dialética, 2011, p. 150-159.

BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 18ª ed. Atualiz. por Hugo de Brito Machado. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

_____. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BARAK, Aharon. *Proportionality: constitutional rights and their limitation*. Translated from the Hebrew by KALIR, Doron. New York: Cambridge University Press, 2012.

BARRETO, Aires F. “Progressividade (conteúdo, sentido, limites de sua aplicação ao IPTU)”. In: TÔRRES, Heleno Taveira. (Coord.). *Tratado de Direito Constitucional Tributário: Estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 441-464.

_____.; BARRETO, Paulo Ayres. *Imunidades Tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar*. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2001.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BERCOVICI, Gilberto. “Constituição Econômica e Desenvolvimento”, *Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional (Anais do V Simpósio Nacional de Direito Constitucional)*, n. 05, 2004, p. 203-219.

BERTAZZA, Humberto. “Prohibiciones de desiguald”. In: *Anais das XX Jornadas do Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario – ILADT*. Salvador: ABDF, 2000, p. 167-208.

BIRK, Dieter. *Steuerrecht*. 9. Auflage. Heidelberg: C. F. Müller Verlag, 2006.

BOBBIO, Norberto. *Dalla struttura alla funzione – nuovi studi di teoria del diritto*. Roma: Laterza, 2007.

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

_____. *Isenções Tributárias*. São Paulo: Sugestões Literárias S.A., 1969.

_____. “Sobre as isenções, incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS”, *Revista Dialética de Direito Tributário*, vol. 06, São Paulo, Dialética, 1996, p. 69-73.

_____. “Incentivos fiscais e financeiros”, *Revista Trimestral de Direito Público*, n. 08, São Paulo, Malheiros, 1994, p. 86-106.

BOTELHO, Werther. *Da tributação e sua destinação*. Belo Horizonte: Del Rey, 1994.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Constituição dirigente e vinculação do legislador: contributo para a compreensão das normas constitucionais programáticas*. Coimbra: Ed. Coimbra, 1994.

_____. “Rever ou romper com a Constituição Dirigente? Defesa de um Constitucionalismo moralmente reflexivo”, *Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política*, São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 4, n. 15, abril/junho de 1996, p. 7-17

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 26ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 23ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

_____. “O Instituto da Isenção como Instrumento de Extrafiscalidade”. In: *Projeção: Revista Brasileira de Tributação e Economia*, ano I, nº. 11, out. 1976, p. 32-38.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário brasileiro*. 11ª ed. revista e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

COMPARATO, Fábio Konder. *Muda Brasil! Uma Constituição para o desenvolvimento Democrático*. 4ª ed. São Paulo: Brasiliense, 1987.

CORREA, Walter Barbosa. *Contribuição ao Estudo da Extrafiscalidade*. São Paulo, 1964.

COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

DEODATO, Alberto. *As Funções Extra-fiscais do Imposto* (tese apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Minas Gerais para o concurso de Professor Catedrático de Ciência das Finanças). Belo Horizonte: Imprensa Oficial, 1949.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e tipo*. 2ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007.

DUVERGER, Maurice. *Instituciones financieras*. Traduzido por Jacinto Ros Hombravella. Barcelona: Bosch, 1960.

EHEBERG, Karl Theodor von. *Compendio de Hacienda Publica*. Trad. por Federico Ruiz Koenig. Mexico: Editorial America, 1945.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. *A extrafiscalidade e a concretização do princípio da redução das desigualdades regionais*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

FERRAZ JR., Tércio Sampaio. “Guerra Fiscal, Fomento e Incentivo na Constituição Federal”. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio. *Direito Tributário – Estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 275-285.

_____. “Anterioridade e irretroatividade no campo tributário”, *Revista Dialética de Direito Tributário*, vol. 65, São Paulo, fev. 2001, p. 123-131.

FERRAZ, Roberto. “O Princípio da Capacidade Contributiva na Tributação Ambientalmente Orientada”. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e Limites da Tributação 2 – Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 517-562.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*. 36ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

FICHERA, Franco. *Imposizione ed Extrafiscalità nel Sistema Costituzionale*. s.l.: Edizione Scientifiche Italiane., s.d.

FOLLONI, André. *Ciência do Direito Tributário no Brasil: crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges*. São Paulo: Saraiva, 2013.

FONROUGE, Carlos M. Giuliani. *Derecho Financeiro*, vol. 1. 3ª ed, reimp. Buenos Aires: Depalma, 1976.

GAWEL, Erik; EWRINGMANN, Dieter. „Lenkungsabgaben und Ordnungsrecht“, *Steuer und Wirtschaft*, nº. 4/1994, p. 295-311.

GOMES DE SOUSA, Rubens. “As modernas tendências do Direito Tributário”, *Revista dos Tribunais*, vol. 331, maio/1963, p. 19-44.

GONZÁLEZ, Luis Manoel Alonso. *Los Impuestos Autonomicos de caracter extrafiscal*. Madrid: Marcial Pons, 1995.

_____. “Los impuestos especiales como tributos medioambientales”. In: *Derecho del medio ambiente y administración local*. Madrid: Diputación de Barcelona-Civitas, 1996, p. 229-246.

GRAU, Eros. *A ordem econômica na Constituição de 1988 (interpretação e crítica)*. 14ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

GRECO, Marco Aurélio. “Contribuições de Intervenção no domínio econômico – Parâmetros para sua criação”. In: GRECO, Marco Aurélio (Coord.). *Contribuições de Intervenção no domínio econômico e Figuras Afins*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 09-31.

_____. *Dinâmica da Tributação e Procedimento*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979.

_____. *Dinâmica da Tributação: uma visão funcional*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

GRIZIOTTI, Benvenuto. *Principios de Ciencia de Las Finanzas*. Trad. por Dino Jarach. Buenos Aires: Roque Depalma Editor, 1959.

GUASTINI, Riccardo. *L'interpretazione dei documenti normativi*. Milano: Giuffrè, 2004.

_____. *Das fontes às normas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

HORVATH, Estevão. *O Princípio do Não Confisco no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2002.

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

JHERING, Rudolph von. *Der Zweck im Recht*. 4ª ed, Tomo I. Leipzig: Breitkopf & Härtel, 1904.

KELSEN, Hans. *General Theory of Law and State*. Trad. por Anders Wedberg. Cambridge: Harvard University Press, 1949.

LANG, Joachim. „Konkretisierungen und Restriktionen des Leistungs fähigkeitsprinzips“. In: DRENSECK, Walter; SEER, Roman. (Eds). *Festschrift für Heinrich Wilhelm Kruse zum 70. Geburtstag*. Colonia: O. Schmidt, p. 313-338.

LEÃO, Martha Toribio. “A (Des)Proporcionalidade da Progressividade do Imposto de Renda da Pessoa Física no Sistema Brasileiro”, *Direito Tributário Atual*, vol. 28, São Paulo: IBDT, 2012, p. 188-205.

LEHNER, Moris. “Consideração econômica e tributação conforme a capacidade contributiva. Sobre a possibilidade de uma interpretação teleológica de normas com finalidade arrecadatória”. Trad. de Luís Eduardo Schoueri. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio. (Coords.). *Direito Tributário: Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 143-154 (146).

LEIBHOLZ, Gerhard. *Die Gleichheit vor dem Gesetz*. München: C.H. Beck, 1959.

LERCHE, Peter. *Übermass und Verfassungsrecht: Zur Bindung des Gesetzgebers an die Grundsätze der Verhältnismässigkeit und der Erforderlichkeit*. 2ª ed. Goldbach: Keip Verlag, 1999.

LEVMORE, Saul. “From Helmets to Savings and Inheritance Taxes: Regulatory Intensity, Information Revelation and Internalities”, *Coloquium on Tax Policy and Public Finance*, New York University School of Law, 2014.

_____. “Internality Regulation through Public Choice”, *Coloquium on Tax Policy and Public Finance*, New York University School of Law, 2014.

LUHMANN, Niklas. *Sistema jurídico y dogmática jurídica*. Trad. Ignacio de Otto y Pardo. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1983.

_____. *Legitimação pelo procedimento*. Brasília: UNB, 1980.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 30ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

_____.; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. “Sanções políticas como meio coercitivo na cobrança de tributo. Incompatibilidade com as garantias constitucionais do contribuinte. Efeito suspensivo a recurso extraordinário. Requisitos da medida cautelar”, *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 150, março/2008, p. 85-101.

MARINS, James. *Defesa e vulnerabilidade do contribuinte*. São Paulo: Dialética, 2009.

_____.; TEODOROVICZ, Jeferson. “Rumo à extrafiscalidade socioambiental: tributação diante do desafio social e ambiental contemporâneo”. In: *Anais do IX Simpósio Nacional de Direito Constitucional*. Curitiba: ABDConst., 2011, p. 170-199.

MATEO, Luis Rodriguez. “Análisis y crítica de un impuesto de ordenamiento moral”, *Revista Española de Derecho Financiero*, n. 39, Civitas, 1983, p. 343-364.

MAURER, Hartmut. *Staatsrecht*. München: Beck, 1999.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3ª ed, 19ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2010.

MOSCHETTI, Francesco. *El principio de capacidad contributiva*. Traduzido por Juan M. Calero Gallego e Rafael Navas Vazquez. Madrid : Instituto de Estudios Fiscales, 1980.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *The myth of Ownership: Taxes and Justice*. New York: Oxford University Press, 2002.

MUSGRAVE, Richard Abel; MUSGRAVE, Peggy B. *Finanças Públicas: Teoria e Prática*. Rio de Janeiro: Campus; São Paulo: Edusp, 1980.

NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 1998.

_____. “A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos”, *Revista de Direito Público da Economia*, Belo Horizonte, v. 5, n. 20, out. 2007. Disponível em: <http://bdjur.stj.jus.br/dspace/handle/2011/28500>.

NEUMARK, Fritz. *Problemas economicos y financeiros del estado intervencionista*. Trad. por José María Martín Oviedo. Madrid: Editorial de Derecho Financeiro, 1964.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 14^a ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

NUSDEO, Fabio. *Fundamentos para uma codificação do Direito Econômico*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995.

OCDE. *La fiscalidad y el medio ambiente. Políticas complementarias*. Madrid: OCDE, 1994.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. “O conteúdo da extrafiscalidade e o papel das CIDEs. Efeitos decorrentes da não-utilização dos recursos arrecadados ou da aplicação em finalidade diversa”, *Revista Dialética de Direito Tributário*, vol. 131, Dialética, São Paulo, ago. 2006, p. 45-59.

_____. *Direito Tributário e Meio Ambiente: proporcionalidade, tipicidade aberta, afetação da receita*. 2^a ed. Rio de Janeiro: Renovar: 1999.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. “Breves considerações sobre a capacidade contributiva e a isonomia”. In: SCHOUERI, Luís Eduardo. (Coord.). *Direito Tributário: Homenagem a Alcides Jorge Costa* – vol. I. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 457-523.

OLLERO, Gabriel Casado. “Los fines no fiscales de los tributos”, *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma – Libro-homenaje al Professor Sainz de Bujanda*, vol. 1. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1991, p. 103-152.

PACHECO, Ângela Maria da Motta. “Denúncia espontânea e isenções – duas figuras da tipologia das normas indutoras de conduta”, *Revista Dialética de Direito Tributário*, vol. 57, Dialética, São Paulo, junho 2000, p. 07-18.

PAIVA, Leila. *Disciplina Jurídica da Extrafiscalidade*. Dissertação de mestrado apresentada ao Departamento de Direito Econômico e Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo – USP, São Paulo, ed. da autora, 1994.

PAPADOPOL, Marcel. “Um passo adiante: contributo para a compreensão do controle das medidas tributárias extrafiscais e do papel desempenhado pela capacidade contributiva neste contexto”. In: ÁVILA, Humberto. (Org.). *Fundamentos do Direito Tributário*. Madrid: Marcial Pons, 2012, p. 273-299.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 13ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado; ESMAFE, 2011.

PONTES, Helenilson Cunha. *O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2000.

RAZ, Joseph. *The authority of law: essays on law and morality*. 2nd ed. Oxford: Oxford University Press, 2009.

REALE, Miguel. *Lições preliminares de Direito*. 23ª ed. São Paulo: Saraiva, 1996.

REALE JR., Miguel; AZEVEDO, David Teixeira de. *Ordem econômica na Constituição*. SESI, set./1990.

ROTHMANN, Gerd Willi. “Natureza, finalidade, interpretação e aplicação das normas tributárias extrafiscais – conceitos de lucro da operação e de resultado operacional – classificação dos aluguéis como receita operacional”, *Direito Tributário Atual*, vol. 23, São Paulo: IBDT, 2009, p. 192-206.

SATTA, Filippo. *Principio di Legalità e Pubblica Amministrazione nello Stato Democratico*. Padova: CEDAM – Casa Editrice Dott. Antonio Milani, 1969.

SCHMÖLDERS, Günter. *Teoria general del impuesto*. Traduzido por Luis A. Martín Merino. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1962.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

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

_____. “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.

_____. “Livre concorrência e Tributação”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário* – vol. 11. São Paulo: Dialética, 2007, p. 241-271.

_____.; RUBINSTEIN, Flávio. “O fato gerador da CPMF e as operações alheias ao sistema financeiro”. In: CÔELHO, Sacha Calmon Navarro (Coord.). *Contribuições para a Seguridade Social*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 623-633.

_____.; VARELLA, Camila Cavalcanti. “IOF e as Operações de Mútuo”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Grandes Questões de Direito Tributário*, vol. 3. São Paulo: Dialética, 1999, p. 207-222.

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 36ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

_____. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 8ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. Edição póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

STÖTZEL, Martin. *Vertrauensschutz und Gesetzesrückwirkung*. Frankfurt am Main: Peter Lang, 2002.

SUNDFELD, Carlos Ari. “Função social da propriedade”. In: DALLARI, Adílson Abreu; FIGUEIREDO, Lucia Valle (Coords.). *Temas de Direito Urbanístico* – 1. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987, p. 01-22.

TABOADA, Carlos Palao. “El principio de capacidade contributiva como critério de justicia tributaria: aplicación a los impuestos directos e indirectos”. In: TÔRRES, Heleno Taveira. (Coord.). *Tratado de Direito Constitucional Tributário: Estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 285-303.

TAMANAH, Brian Z. *Law as a Means to an End: Threat to the Rule of Law*. New York: Cambridge University Press, 2006.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Steuerrecht*, 20. Auflage. Köln: Otto Schmidt, 2010.

_____. *Die Steuerrechtsordnung*, vol. I. Köln: Otto Schmidt, 1993.

_____. *Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis: Vom politischen Schlagwort zum Rechtsbegriff und zur praktischen Anwendung*. Köln: Otto Schmidt, 1981.

_____. “Princípio de igualdade e ideia de sistema no Direito Tributário”. In: MACHADO, Brandão (Coord.). *Direito Tributário: Estudos em homenagem ao professor Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 515-527.

_____. “A necessidade de igualdade na execução das Leis Tributárias”. In: SCHOUERI, Luís Eduardo. (Coord.). *Direito Tributário: Homenagem a Alcides Jorge Costa*, vol. I. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 362-373.

TORRES, Ricardo Lobo. *Sistemas Constitucionais Tributários*. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

_____. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 15ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

_____. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*, vol. I. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

_____. “A legitimação da Capacidade contributiva e dos direitos fundamentais do contribuinte”. In: SCHOUERI, Luís Eduardo. (Coord.) *Direito Tributário: Homenagem a Alcides Jorge Costa*, vol. I. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 429-456.

UCKMAR, Victor. *Principi comuni di diritto costituzionale tributario*. 2ª ed. aggiornata. Milão: CEDAM, 1999.

VAN DER BORGHT, R. *Hacienda Publica*, vol. II. Trad. por Miguel Sancho Izquierdo. Barcelona: Labor, s.d.

VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição Tributária Interpretada*. 2ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

_____.; PAULSEN, Leandro. *Contribuições: teoria geral, contribuições em espécie*. 2ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.

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

VOGEL, Klaus. „Die Abschichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht“. In: *Steuer und Wirtschaft*, n. 2, 1977.

_____.; WALDHOFF, Christian. *Grundlagen des Finanzverfassungsrechts: Sonderausgabe des Bonner Kommentars zum Grundgesetz (Vorbemerkungen zu Art. 104a bis 115 GG)*. Heidelberg: Müller, 1999.

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

XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

_____. “Parecer IOC – Princípio da Legalidade – Discriminação arbitrária (a isenção do imposto sobre operações de câmbio do artigo 6º do Decreto-lei 2.434/88)”, *Revista de Direito Tributário*, n. 46, São Paulo, out./dez. 1988, p. 63-72.

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

ZAVASCKI, Teori Albino. “Eficácia social da prestação jurisdicional”, *Revista Trimestral de Direito Público*, n. 08, São Paulo, Malheiros, 1994, p. 107-113.

ZILVETI, Fernando Aurélio. *Princípios de Direito Tributário e Capacidade Contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

_____. “Variações sobre o Princípio da Neutralidade no Direito Tributário Internacional”, *Direito Tributário Atual*, vol. 19, São Paulo: IBDT, 2005, p. 24-40.

ZULEEG, Manfred. „Die Rechtsform der Subventionen“. In: *Neue Kölner rechtswissenschaftliche Abhandlungen*, Heft 36. Berlin: Walter de Gruyter & Co., 1965.