

PEDRO GUILHERME GONÇALVES DE SOUZA

**Regimes especiais tributários:
legitimação e condicionantes de segurança jurídica e de
governança na perspectiva constitucional**

Dissertação de Mestrado

Orientador: Professor Titular Dr. Heleno Taveira Torres

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
São Paulo - SP
2016

PEDRO GUILHERME GONÇALVES DE SOUZA

**Regimes especiais tributários:
legitimação e condicionantes de segurança jurídica e de
governança na perspectiva constitucional**

Dissertação apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Mestre em Direito, na área de concentração Direito Econômico, Financeiro e Tributário, sob a orientação do Prof. Titular Dr. Heleno Taveira Torres.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
São Paulo - SP
2016

Catálogo

Souza, Pedro Guilherme Gonçalves de.

Regimes especiais tributários: legitimação e condicionantes de segurança jurídica e de governança na perspectiva constitucional. / Pedro Guilherme Gonçalves de Souza; orientador Prof. Titular Dr. Heleno Taveira Torres. São Paulo, 2016. 337 f.

Dissertação (Mestrado). Universidade de São Paulo, 2016.

1. Regimes especiais tributários. 2. Segurança jurídica. 3. Governança. 4. *Pork barrel*. 5. Princípio da equivalência.

SOUZA, Pedro Guilherme Gonçalves de. Título: Regimes especiais tributários: legitimação e condicionantes de segurança jurídica e de governança na perspectiva constitucional. Dissertação apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Mestre em Direito.

Aprovado em:

Banca Examinadora

Prof. Dr. _____ Instituição: _____

Julgamento: _____ Assinatura: _____

Prof. Dr. _____ Instituição: _____

Julgamento: _____ Assinatura: _____

Prof. Dr. _____ Instituição: _____

Julgamento: _____ Assinatura: _____

Prof. Dr. _____ Instituição: _____

Julgamento: _____ Assinatura: _____

a Pri, João Pedro e Helena,
a quem amo dentro da eternidade e a cada instante;
e aos meus pais, Leila e Francisco, com infinita gratidão

AGRADECIMENTOS

Ao Professor Heleno Torres, estimado mentor e primeiro Professor de Direito Tributário, não apenas pela dedicada e paciente orientação, dos grupos de estudos de 2004 ao presente trabalho, mas por me transmitir a cada dia todo o entusiasmo e alegria que marca tudo o que faz na vida.

Ao Professor José Maria Arruda de Andrade, pela atenciosa e profunda arguição na banca de qualificação, sem dúvida um divisor de águas no desenvolvimento desta dissertação.

Ao amigo Marco Aurélio Cezarino Braga, pelas breves lições de Direito Econômico e pela disponibilização de farta e selecionada bibliografia; e à sua mulher, Regina Stela, pela cuidadosa revisão do texto final.

A Ana Braz, Gabriel Fernandes e Gabriel Manita, advogados associados de meu escritório, pela dedicada revisão e comentários finais ao trabalho. Obrigado pela paciência na reta final.

Por fim, à Célia C. Cruz, a quem agradeço em nome de todos os provedores invisíveis que engrandecem, com o suor de cada dia, a nossa Velha Academia. Obrigado pela ajuda e paciência nas muitas horas de convivência na Biblioteca DEF.

Caminante, no hay camino, se hace camino al andar.
António Machado

RESUMO

SOUZA, Pedro Guilherme Gonçalves de. Regimes especiais tributários: legitimação e condicionantes de segurança jurídica e de governança na perspectiva constitucional. 337 f. Dissertação (Mestrado) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2016.

Os regimes especiais tributários são fato peculiar da realidade nacional. Consistem em notável instrumento de intervenção econômica, aptos a facilitar o alcance de propósitos estatais e a adequar a tributação à realidade fática individualizada. Como exceções à tributação regra, se manejados sem o controle rígido da Lei e da Constituição, podem criar grupos de contribuintes sub- e superprivilegiados. Os privilégios vão desde a redução da carga tributária pessoal – com impactos orçamentários imediatos que podem chegar à cifra de R\$ 271 bilhões em 2016, e seus reflexos –, até a modificação das obrigações instrumentais, com sérios riscos à livre concorrência. Identificou-se no presente trabalho os influxos normativos legitimadores de tais regimes, bem como de sua revogação e/ou extinção. Da tensão entre *motivos constitucionalmente determinados*, como motores da criação de regimes especiais, de um lado, e *microparâmetros legais e macroparâmetros constitucionais*, como conformadores e limitadores, de outro, criou-se uma estrutura de governança dos regimes especiais. Tal governança é multifuncional, podendo ser útil à administração pública, para o pleno domínio de tão importante mecanismo de intervenção, ao contribuinte, como garantia de previsibilidade das imposições que demarcarão o seu ambiente de negócios e aos órgãos de controle, para que não pequem pela falta ou pelo excesso ao ratificar ou vetar a criação de exceções à tributação-regra. Espera-se que, em cima de tais reflexões se crie massa crítica para alcançar, pelo instrumental tributário, os efetivos propósitos do país, a serviço de seus cidadãos.

Palavras-chave: 1. Regimes especiais tributários. 2. Segurança jurídica. 3. Governança. 4. *Pork barrel*. 5. Princípio da equivalência.

SOUZA, Pedro Guilherme Gonçalves de. Special tax regimes: legitimation and conditions of legal certainty and governance in the constitutional perspective. 337 p. Dissertation (Master degree) – Faculty of Law, University of São Paulo, São Paulo, 2016.

ABSTRACT

Special tax regimes are a peculiar fact in Brazil. They are remarkable instrument of economic intervention, increasing the achievement of state purposes and of adjusting taxation to individualized cases. As exceptions to rule of taxation, if they are handled without strict control under the Law and the Constitution, they can create groups of sub- and super-privileged taxpayers. Privileges range from a reduction in the personal tax burden – with immediate budgetary impacts that could reach R\$ 271 billion in 2016, and its consequences –, to the modification of instrumental obligations, with serious risks to free concurrence. The normative influences legitimizing these regimes, as well as their revocation or extinction, were identified in the present study. From the tension between *constitutionally determined motives*, as motors of creation of special regimes, on the one hand, and *legal microparameters* and *constitutional macroparameters*, as conformers and limiters, on the other hand, a governance structure of special regimes was created. Such governance is multifunctional and can be useful to the public administration for the full control of such an important mechanism of intervention. To the taxpayer as a guarantee of the predictability of the impositions that will demarcate its business environment. Finally, to the control bodies so that they do not sin by lack or excess when ratifying or vetoing the creation of exceptions to taxation-rule. It is hoped that, on top of such reflections, a critical model is created to allow the achievement, through tax instruments, the effective purposes of Brazil, in the service of its citizens.

Keywords: 1. Special tax regimes. 2. Legal certainty. 3. Governance. 4. Pork Barrel. 5. Principle of equivalence.

LISTA DE SIGLAS

ADCT	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
ANVISA	Agência Nacional de Vigilância Sanitária
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch (Código Civil Alemão)
CDA	Certificado de Depósito Alfandegado
CGSIM	Comitê para Gestão da Rede Nacional para Simplificação do Registro e da Legalização de Empresas e Negócios
CGSN	Comitê Gestor do Simples Nacional
CID	Certificados de Incentivo ao Desenvolvimento
CNAE	Classificação Nacional de Atividades Econômicas
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
CPC	Código de Processo Civil
CPRB	Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTN	Código Tributário Nacional
DAS	Documento Único de Arrecadação do Simples Nacional
DERCAT	Declaração de Regularização Cambial e Tributária
EC	Emenda Constitucional
ICMS	Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
IE	Imposto sobre a Exportação de Produtos Nacionais ou Nacionalizados
II	Imposto de Importação
Inovar-Auto	Programa de Incentivo à Inovação Tecnológica e Adensamento da Cadeia Produtiva de Veículos Automotores
INSS	Instituto Nacional do Seguro Social
IOF	Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros, ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	Imposto Predial e Territorial Urbano
IRPJ	Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas
ISS	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
ITR	Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural
LALUR	Livro de Apuração do Lucro Real

LC	Lei Complementar
LINDB	Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MEI	Microempreendedor Individual
NCM	Nomenclatura Comum do Mercosul
PAC	Programa de Aceleração do Crescimento
PIS/PASEP	Contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP)
PMCMV	Programa Minha Casa Minha Vida
REIDI	Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infraestrutura
REISB	Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento do Saneamento Básico
REPES	Regime Especial de Tributação para a Plataforma de Exportação de Serviços de Tecnologia da Informação
REPORTO	Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária
RERCT	Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária
RET	Regime Especial Tributário do Patrimônio de Afetação Imobiliário
RET PMCMV	Regime Especial Tributário do Patrimônio de Afetação Imobiliário para o Programa Minha Casa Minha Vida
RFB	Receita Federal do Brasil
RICMS-SP	Regulamento do ICMS no Estado de São Paulo
RIR-99	Regulamento do Imposto de Renda
SPED	Sistema Público de Escrituração Digital
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
SUP	Sociedade Uniprofissional
TCU	Tribunal de Contas da União

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	15
CAPÍTULO I. DO REGIME GERAL DE TRIBUTAÇÃO.....	27
1. O Estado Fiscal, a igualdade e a formação do Sistema Tributário Nacional.....	30
2. O Sistema Tributário Nacional.....	33
3. Critérios eleitos para informar a incidência.....	36
3.1. Normas-garantia: critérios de conformação subjetiva.....	37
3.1.1. <i>O princípio da igualdade tributária</i>	37
3.1.2. <i>O princípio da capacidade contributiva</i>	51
3.1.3. <i>Generalidade (não-setorialidade)</i>	60
3.2. Critérios objetivos.....	64
3.2.1. <i>Legalidade e tipicidade</i>	64
3.2.2. <i>Rigidez da discriminação constitucional de competências</i>	71
3.2.3. <i>A regra-matriz de incidência como mínimo deontico da regra impositiva</i>	75
3.2.4. <i>Da neutralidade tributária</i>	79
3.2.5. <i>Telos estatal e Programaticidade</i>	82
3.2.6. <i>Compulsoriedade dos parâmetros de incidência</i>	88
4. Da resultante: o regime geral do Sistema Tributário Nacional.....	89
CAPÍTULO II. IDENTIFICAÇÃO DOS REGIMES ESPECIAIS TRIBUTÁRIOS.....	91
1. Dos enunciados ao tipo: parâmetro de definição dos regimes especiais.....	93
2. Manifestação deontica dos regimes especiais.....	98
2.1. Contornos constitucionais.....	98
2.2. Os regimes especiais na legislação infraconstitucional.....	100
2.2.1. <i>O Simples Nacional</i>	101
2.2.2. <i>Lucro Presumido e Lucro Arbitrado na apuração do Imposto de Renda</i>	108
2.2.3. <i>Regime Especial de ISS da Sociedade Uniprofissional (SUP)</i>	113
2.2.4. <i>REIDI e REPORTE</i>	115
2.2.5. <i>Inovar-Auto</i>	122
2.2.6. <i>RET e Regime Especial Minha Casa Minha Vida (RET PMCMV)</i>	124
2.2.7. <i>Regimes especiais do ICMS</i>	129
2.2.8. <i>Regimes especiais do IPI</i>	135
2.2.9. <i>RERCT</i>	139
3. Estrutura dos regimes especiais.....	144
4. Função dos regimes especiais.....	148
4.1. Função Fiscal.....	149
4.2. Função extrafiscal.....	150
4.3. Função Simplificadora.....	153
5. Regimes Especiais: figuras estruturantes ou afins.....	155
5.1. Incentivos fiscais e Benefícios Fiscais.....	157
5.2. Suspensão e diferimento.....	161
5.3. Moratória.....	162
5.4. Isenção.....	163
5.5. Alíquota zero.....	168
5.6. Anistia.....	169
5.7. Remissão, transação e parcelamento.....	170
6. Regimes especiais: epítome.....	172

6.1. Classificação	175
6.1.1. Reflexão prática: CPRB – regime especial ou novo regime geral?.....	175
CAPÍTULO III. CONDICIONANTES DOS REGIMES ESPECIAIS NO PLANO CONSTITUCIONAL.....	178
1. A Constitucionalização como parâmetro de consistência e segurança jurídica	180
2. Direito econômico e formação do telos Estatal	186
2.1. O “justo-certo”, a economicidade e a Constituição Econômica.....	190
3. Telos estatal e política econômica na Constituição de 1988.....	193
3.1. Breve digressão histórica: da constituinte à Constituição de 1988	196
3.2. A Constituição Econômica na Constituição de 1988.....	198
3.3. “Domando” os regimes especiais: princípios orientadores da ação estatal.....	199
3.4. Princípios da ordem econômica como motivos constitucionalmente determinados dos regimes especiais.....	203
3.4.1. Soberania nacional e desenvolvimento nacional equilibrado	204
3.4.2. Propriedade privada e função social da propriedade	205
3.4.3. Livre iniciativa e livre concorrência.....	207
3.4.4. Defesa do consumidor.....	209
3.4.5. Defesa do meio ambiente e desenvolvimento sustentável	210
3.4.6. Redução das desigualdades sociais e regionais	212
3.4.7. Busca do pleno emprego.....	214
3.4.8. Tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte brasileiras.....	215
3.4.9. Princípio do tratamento prioritário da pesquisa científica e do incentivo à criação de tecnologia	215
3.4.10. Outros princípios econômicos condicionantes dos regimes especiais.....	216
4. Patologias e fragilidades dos motivos constitucionalmente determinados como único fundamento dos regimes especiais	217
4.1. A fragmentação da ação estatal.....	218
4.2. Ainda sobre fragmentação estatal: a chamada guerra-fiscal	220
4.3. O processo legislativo como fator de insegurança: o uso retórico dos motivos constitucionalmente determinados e o <i>pork barrel</i> brasileiro	224
CAPÍTULO IV. GOVERNANÇA E CONTROLE DOS REGIMES ESPECIAIS... 227	
1. Controle dos regimes especiais: delimitação da discricionariedade administrativa	229
2. “Domesticando” os regimes especiais: políticas públicas como fator de análise vertical	233
2.1. A governança como parâmetro de execução e medição de políticas públicas	238
3. Balizas de governança dos regimes especiais tributários.....	242
3.1. Microparâmetros de governança: limites legais.....	243
3.1.1. Microparâmetros expressos no Código Tributário Nacional.....	245
3.1.1.1. Normas que restringem a redução/exclusão/extinção da obrigação principal tributária	246
3.1.1.2. Normas que impõem limites objetivos e subjetivos à atuação arrecadadora das autoridades fiscais	250
3.1.1.3. Normas que limitam a exclusão ou redução de penalidades	254
3.1.1.4. Normas que impõem limites à criação e aplicação da lei tributária	254
3.1.1.5. Normas que impõem garantias e privilégios ao crédito tributário.....	257
3.1.2. Da finalidade como elemento revelador dos microparâmetros legais	258
3.1.3. Tax expenditures: os limites impostos pelo Direito Financeiro.....	261
3.2. Macroparâmetros constitucionais da governança.....	267

3.2.1. <i>Da legalidade como macroparâmetro moldura da governança: o Tatbestand sistemático</i>	272
3.2.2. <i>Segurança jurídica como segundo macroparâmetro de governança</i>	274
3.2.2.1. <i>Proteção do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada</i>	278
3.2.2.2. <i>A proteção da confiança em sentido estrito</i>	283
3.2.3. <i>Proporcionalidade, razoabilidade e proibição de excesso como macroparâmetros de governança</i>	285
3.2.4. <i>Igualdade como quarto e último macroparâmetro de governança dos regimes especiais</i>	293
3.2.4.1. <i>O princípio da equivalência como critério de diferenciação</i>	296
4. Da síntese do modelo: a matriz jurídica de governança e controle dos regimes especiais – critérios para o <i>discrimen</i>	308
CONCLUSÕES	313
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	319

INTRODUÇÃO

O sistema tributário brasileiro é invariavelmente apontado como pouco favorável ao desenvolvimento de atividades econômicas. No senso comum ou em estudos aprofundados¹ são criticadas, nessa seara, a elevada carga tributária do país e, com igual ênfase, a complexidade dos métodos de arrecadação. Aliás, já em 1989, Alfredo Augusto Becker atacava o elevado ônus fiscal, “capaz de reduzir as posses dos contribuintes às suas vestimentas”, e a complexidade do sistema, que exige “que esta terra seja habitada exclusivamente por gênios, todos filhos naturais de Pascal e Descartes”.²

A necessidade de mudanças e reformas está presente há décadas na ordem do dia e é objeto de discussão nos cenários político, econômico e jurídico. Apesar do diagnóstico, foram raras as medidas efetivas para modificar esse cenário. Não há registro de evolução concreta do sistema em prol de um modelo mais simples e menos oneroso aos contribuintes em geral, sendo as iniciativas, em sua maioria, pontuais e focalizadas em grupos e atividades específicas.

Destaca-se a EC n. 32, de 19 de dezembro de 2003 que, dentre outras modificações substanciais, introduziu no sistema constitucional tributário a possibilidade de criação de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados. A mudança permitiu a criação do celebrado Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional.

Apesar da inquestionável melhoria trazida por esse subsistema de arrecadação, a solução só expõe a fragilidade do regime geral, pois de sua ineficiência emergiu a necessidade de criação de um novo regime capaz de viabilizar a atuação das pessoas jurídicas mais vulneráveis, as microempresas e as empresas de pequeno porte.

¹ Em ranking de 189 países do Banco Mundial, o Brasil é o 178º no quesito “pagamentos de tributos”, que inclui a carga tributária e o número de horas despendidas para o cumprimento de obrigações. WORLD BANK. **Doing Business 2016. Measuring Regulatory Quality and Efficiency**. Washington: World Bank, 2016, p. 198. Disponível em: <<http://www.doingbusiness.org/~media/WBG/DoingBusiness/Documents/Annual-Reports/English/DB16-Full-Report.pdf>>. Acesso em: 30 dez. 2016.

² BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Lejus, 1999, pp. 14-15.

O Simples Nacional é um dos diversos regimes criados para contornar o regime geral ou tributação-regra. Trata-se de uma espécie de regime especial tributário, cujo intuito é desobstruir estruturas fiscais que pesam sobre a atividade econômica.

Desenhados no âmago do Direito positivo, muitas vezes por pessoas e grupos de interesse organizados, os regimes especiais tributários, ou somente *regimes especiais*, emergem como respostas construídas no âmbito político ou nos limites da discricionariedade administrativa e introduzidas no ordenamento jurídico para viabilizar demandas econômicas relacionadas a cargas tributárias excessivas ou a formas de apuração e recolhimento de tributos distorcidas e onerosas.

Todavia, não é só em respostas à interferência destrutiva da tributação sobre a atividade privada que a formatação dos regimes especiais é identificada. Os grandes projetos do Estado brasileiro muitas vezes são viabilizados apenas por meio da criação de regime especial. A questão não é nova. Alfredo Valladão, a respeito do modelo de concessão de energia elétrica adotado no Código de Águas de 1934,³ enfatizou que o êxito da iniciativa estava “na dependência da legislação fiscal, de que esta não pese sobre as empresas, sobrecarregando o custo de produção”.⁴

Em exemplo mais recente, tem-se o REIDI,⁵ concebido para induzir os investimentos privados mediante intervenções diretas e indiretas da União. O regime baseia-se na desoneração da pessoa jurídica habilitada, que tenha projeto aprovado para implantação de obras de infraestrutura nos setores de transportes, portos, energia, saneamento básico e irrigação. Isso se dá por meio de suspensão do PIS/PASEP e da COFINS, conversível em alíquota zero, sobre insumos e serviços adquiridos, bem como nas receitas de locações de equipamentos, realizados em âmbito nacional ou importados, para aplicação em obras de infraestrutura.

Esse regime revela que algumas políticas públicas fundadas em orientações da *Constituição Econômica* são implementadas pela instituição de *motivos constitucionalmente justificados* para a modificação da tributação-regra. Nesse campo não faltam exemplos, como esse trabalho não cansará em demonstrar, dentre os quais o Inovar-

³ Decreto nº 24.643, de 10 de julho de 1934.

⁴ VALLADÃO, Alfredo. **Regime jurídico das águas e da indústria hidro-elétrica**. 2ª tiragem. São Paulo: Prefeitura do Município de São Paulo, 1943, p. 43.

⁵ Instituído pela Medida Provisória n. 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei n. 11.488, de 15 de junho de 2007.

Auto – programa de incentivo à indústria de veículos automotores⁶ – e a desoneração da folha de pagamento instituída pela Medida Provisória n. 540, de 2 de agosto de 2011,⁷ que tiveram como baliza a busca do pleno emprego, valor social materializado na forma de princípio norteador da ordem econômica (art. 170, inciso VIII da Constituição).

Além das temáticas da mitigação do impacto da tributação sobre a economia e da realização dos propósitos estatais, há um terceiro campo de interesse para o estudo dos regimes especiais: a busca por maior eficiência na arrecadação e recolhimento de tributos, tanto por exigência do contribuinte quanto dos entes tributantes. Nesse âmbito, veem-se casos de imposição *ex officio* de formas excepcionais de recolhimento e cumprimento de obrigações instrumentais, bem como regimes consensuais, concebidos sob demanda e a requerimento de contribuintes.

Os regimes assim instituídos despertam discussões sobre restrições a direitos e garantias individuais do contribuinte, à isonomia, à livre concorrência⁸ e sobre os limites da discricionariedade administrativa. Os regimes especiais de ofício de ICMS e IPI, exaustivamente analisados em itens específicos desta pesquisa, são mostra de tal expediente.

Nesse sobrevoo sobre manifestações concretas de regimes especiais, verificam-se duas formas básicas de operação: desoneração da atividade econômica (desoneração) e simplificação do sistema (simplificação em sentido estrito e praticabilidade), as quais podem ser conjugadas dependendo da finalidade buscada.

Estruturalmente, os regimes especiais tributários são identificados como formas de diferenciação do regime geral de tributação em favor de indivíduos ou grupos. Pela atuação política coordenada no âmbito legislativo, ou no exercício do direito de petição, agentes econômicos desenham formas e conteúdos específicos para a tributação de suas atividades. Em outros casos, a União, os Estados e os Municípios, buscando incrementar a arrecadação, ou motivados por cânones constitucionais que definem seus papéis na ordem econômica, promovem critérios de diferenciação da fórmula geral de incidência tributária em certos setores.

⁶ Instituído pela Medida Provisória n. 563, de 3 de abril de 2012, convertida na Lei n. 12.715, de 17 de setembro de 2012.

⁷ Convertida na Lei n. 12.546, de 14 de dezembro de 2011.

⁸ Vide: ATALIBA, Geraldo. Giardino, Cleber. Regime Especial. **Revista de direito tributário**, ano 14, janeiro-março de 1990, nº 51. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990, pp. 174-182.

Na medida em que tal sistemática pode colocar em situações díspares sujeitos em situação análoga e de criar classes de super ou subprivilegiados, sua delimitação é fundamental ao estudo do Direito Tributário, eis que este tem como regra a igualdade de tratamento dos indivíduos. Além disso, em vista do impacto orçamentário de tais regimes pela redução da arrecadação que impõem, o assunto tem importante relevância prática. Basta observar a estimativa da RFB, de que em 2016 a União realizou renúncias de arrecadação por mecanismos diversos em montante superior a 271 bilhões de reais, diante de uma arrecadação aproximada de 1,3 trilhão de reais.⁹

Tais renúncias não se operam no vácuo, mas decorrem de múltiplas variáveis aptas a condicionar cada evento social. Desse modo, é fundamental que as escolhas e prioridades sejam determinadas em ambiente político e que os meios jurídicos e políticos de tomadas de decisão sejam democráticos, respeitando as determinações do executivo e do parlamento.¹⁰

O desafio imposto ao Direito é, em termos estruturais, a criação de uma matriz consistente que garanta segurança e previsibilidade de tomadas de decisão, tanto àqueles que instituíram o regime especial quanto àqueles que dele fruem. O ponto de partida para a elaboração desta matriz é a noção de Sistema Tributário Nacional, delineado na Constituição de 1988, como o núcleo institucional em que se processam tais modificações e a partir do qual se articulam as engrenagens do sistema jurídico tributário.

Complementarmente, em especial no âmbito da finalidade desonerativa, haverá de se recorrer ao tratamento das despesas públicas para que se compreenda os limites à decisão estatal de não tributar. Entende-se, assim, que o tema deve ser tratado da perspectiva do gasto tributário (*tax expenditure*), o que incrementa a transparência e controle sobre os incentivos fiscais e aumenta o formalismo em torno de sua instituição.¹¹

Todavia, o controle de regimes especiais não se exaure em sua identificação com o regime dos gastos tributários. Este é insuficiente para a apresentação de critérios para a

⁹ Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. **Demonstrativo de Gastos Tributários 2016**. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/DGTPLOA2016FINAL.pdf>. Acesso em: 30 dez. 2016.

¹⁰ TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional financeiro, teoria da constituição financeira**. São Paulo: RT, 2014, p. 29.

¹¹ SILVEIRA, Alexandre Coutinho da; SCAFF, Fernando Facury. Incentivos fiscais na federação brasileira. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2015, pp. 19-53 (36).

criação, manutenção e extinção daqueles. A adequação orçamentária de um regime especial é parte diminuta de sua conformação jurídica.

Somente com a articulação de todo o sistema constitucional é possível discernir as demandas político-sociais incorporadas ao ordenamento jurídico brasileiro, ou *motivos constitucionalmente determinados* que exigem do sistema tributário respostas adaptativas. Após, para que tais motivos não impliquem soluções retóricas e inadequadas, deve-se identificar a aderência da demanda tributária que eles impõem ao instrumental tributário disponível. É fundamental que a alteração na tributação-regra seja ajustada aos desígnios do Sistema Tributário Nacional, por isso impõe-se sua adequação aos princípios e regras estruturantes, especialmente segurança jurídica, legalidade, igualdade, razoabilidade e proporcionalidade. A plena adequação exige a perfeita compreensão e encaixe de cada um destes elementos.

Partindo destas considerações, o presente trabalho busca, primeiramente, compreender os regimes especiais como figura jurídica do Direito Tributário, não para estabelecer uma amarra semântica para estes regimes, mas para buscar conteúdo de sentido mínimo que permita identificar os elementos que orientam a sua existência e aplicação.

Para tanto, será realizada a análise descritiva de regimes especiais positivados, dentre os quais o REIDI e o RET.¹² Da análise de forma e conteúdo das normas instituidoras de tais regimes e de seus *modus operandi*, serão colhidos os elementos essenciais que os aproximam, aptos à construção de uma definição de *regimes especiais tributários*, bem como serão abordadas as diferenças específicas que, sem os distanciar, permitem sua plena identificação.¹³

Neste processo, as reflexões acerca de regimes específicos lança mão do pensamento tipológico.¹⁴ Nisso, esbarram na textura aberta (*open texture*) dos textos normativos, que dotados de “zonas de penumbra” (*penumbral areas*),¹⁵ ¹⁶ exigem a

¹² Regime especial objeto da Lei n. 10.931, de 02 de agosto de 2004, que cria mecanismo diferenciado de arrecadação e desonera a tributação da incorporação imobiliária que adotar o mecanismo de segregação de riscos baseado na figura do patrimônio de afetação.

¹³ A “definição” indica a essência da coisa, mediante uma asserção a respeito desta. Ainda na “categoria de essência”, identifica-se o “gênero” como o que se predica a partir da coletânea de várias coisas que apresentem diferenças específicas. Cf. ARISTÓTELES. **Tópicos-I**. VALLANDRO, Leonel, BORNHEIM, Gerd (trad.). São Paulo: Abril Cultural, 1973, pp.13-14.

¹⁴ LARENZ, **Methodenlehre der Rechtswissenschaft**. Springer: Berlin, Göttingen, Heidelberg, 1960, p. 333.

¹⁵ HART, H.L.A. FULLER, Lon L.: The Morality of Law (first published 1965). In: **Essays in jurisprudence and philosophy**. Oxford: Clarendon Press, 1983, p. 77.

articulação de todo o Direito Tributário para seu preenchimento de forma uniforme e estável.

Assim, muito embora atingir uma definição de *regime especial tributário* seja relevante avanço na compreensão dogmática do fenômeno, a amplitude do conceito e sua aproximação com outras figuras jurídicas exigem o refinamento da análise. Por essa razão, em perspectiva dinâmico-funcional, este trabalho pretende identificar em que medida os regimes especiais distanciam-se ou se aproximam de outros mecanismos de diferenciação e em que circunstâncias a instituição de tais métodos é válida, eficaz e legítima diante do sistema constitucional tributário brasileiro.

Por operarem por lógica não uniforme, mediante variações quase aleatórias da tributação-regra e de acordo com a realidade fática que se pretende atingir, a realidade dos regimes especiais é extremamente dinâmica. Transcende o aparato jurídico positivo prescrito para disciplinar outras modalidades de modificação da tributação-regra, por exemplo a isenção. Conseqüentemente, o ferramental doutrinário desenvolvido para lidar com esta realidade deve ser igualmente dinâmico.

Ademais, apesar de os regimes especiais tributários não se identificarem totalmente com os incentivos fiscais, são necessárias comutações de sentido com esse gênero para que sua disciplina possua, minimamente, tratamento jurídico seguro e previsível. Muitas vezes, porém, tais comutações são imperfeitas ou inviáveis, em razão das restrições ao uso da analogia e da equidade em Direito Tributário e da imposição de interpretação literal da legislação tributária que trate de suspensão ou exclusão do crédito tributário, isenção, ou dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Tais circunstâncias tornam imperativo o estudo dos regimes especiais como conceito autônomo, dotado de requisitos de validade e eficácia específicos dentro do ordenamento jurídico brasileiro.

Assim, o presente estudo visa construir critérios dogmáticos objetivos para o controle dos regimes especiais, de modo a testá-los em face da exigência constitucional de segurança jurídica e de outros parâmetros constitucionais relevantes. Pelo lado da

¹⁶ Hart afirma a inevitabilidade da dualidade entre *core* e *penumbra* de normas jurídicas, uma vez que o objetivo destas é tratar situações particulares sob regras gerais (“*nothing can eliminate this duality of a core of certainty and a penumbra of doubt when we are engaged in bringing particular situations under general rules*”). HART, H.L.A. *The Concept of Law*. 2nd Ed. New York: Oxford, 1994, p. 123.

administração pública, busca-se fornecer parâmetros de avaliação e julgamento de adequação para o uso efetivo de regimes especiais. Do ponto de vista dos sujeitos passivos tributários, pretende-se apresentar parâmetros de salvaguarda de direitos, de modo a permitir previsibilidade em situações correntes e/ou projetadas, no planejamento da atividade empresarial.

Sua diferenciação de outros mecanismos de incentivo possibilita que, ao final, em leitura realizada nos lindes da análise jurídico-positiva, sejam lançadas bases para a discussão da legitimidade dos regimes especiais à luz das balizas do Estado Democrático de Direito. O estabelecimento de medidas de controle de tais regimes permitirá a averiguação do efetivo suprimento, ou eventual déficit, de determinações essenciais do sistema democrático no tocante à instituição de políticas tributárias.

Os atuais estudos dedicados ao fenômeno colhem-no de perspectiva muito mais estreita que a que se pretende desenvolver, sendo que em grande parte deles os regimes especiais tributários são apresentados como espécie de incentivo fiscal, sem que se apresentem as peculiaridades que os distinguem. Em parte das obras, focadas no aspecto extrafiscal da tributação, os regimes especiais são apresentados como mecanismo de redução da incidência tributária,¹⁷ ou são enquadrados em figuras desonerativas como “isenções parciais”,¹⁸ quando não como mero subsídio ou redução de base de cálculo.¹⁹

Tais estudos concentram atenção especialmente no art. 150, § 6º da Constituição, que veda a instituição de “qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão” sem que haja lei específica para tanto.²⁰ Por uma abordagem essencialmente estrutural e diante da escassez de contornos constitucionais aptos a delinear *prima facie* o conceito de regime especial, forjou-se doutrina demasiadamente restrita ou incapaz de compreender a amplitude do fenômeno.

¹⁷ LEÃO, Martha Toribo. **Critérios para o controle das normas tributárias indutoras: uma análise pautada no princípio da igualdade e na importância dos efeitos**. Dissertação de mestrado apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2014, p. 40.

¹⁸ BORGES, José Souto Maior. **Isenções tributárias**. São Paulo: Sugestões Literárias S.A., 1969, p. 281.

¹⁹ NAVARRO COELHO, Sacha Calmon. **Curso de direito tributário brasileiro**. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 323.

²⁰ Trata-se das obras dedicadas aos incentivos fiscais, indicados como espécies do gênero isenção, que têm por conteúdo essencial a função indutora, de estimular ou desestimular comportamentos do particular. SILVEIRA, Alexandre Coutinho. SCAFF, Fernando Facury. Incentivos fiscais na federação brasileira. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 31.

Do ponto de vista da funcionalidade, perde-se nessa abordagem a capacidade de estruturação, por meio de figura típica dotada de eficácia previsível, de mecanismos de simplificação e redução de complexidade da tributação. Assim, deixa-se de olhar para um dos maiores problemas da tributação nacional: a complexidade da arrecadação e os consequentes custos de conformação.²¹ Por outro lado, há trabalhos que se preocupam apenas com o problema funcional, enfocando sobremaneira os *regimes especiais discricionários*, decorrentes da atuação da administração fazendária na modificação de obrigações para incrementar a eficiência arrecadatória.²²⁻²³

Em ambas as formas de abordagem, a compreensão do tema padece de limitações. Na primeira, ao se identificar os regimes especiais como figuras desonerativas, a tendência é a aproximação com figuras consagradas, como as isenções. Mas a ausência de plena identidade entre as figuras tem como resultado insegurança jurídica, pois incumbe cada juiz ou administrador público a definir até que ponto as normas que autorizam ou limitam as isenções são aplicáveis a regime especial eventualmente concedido.

Na segunda abordagem, ao se enxergar nos regimes especiais meras permissões legais franqueadas ao administrador para, em sua discricionariedade, enrijecer ou relaxar os mecanismos de arrecadação, deixa-se escapar discussões referentes à construção de políticas públicas e da diferenciação entre contribuintes como faceta da realidade social. Sabidamente, no âmbito da exoneração, os regimes especiais podem ser essenciais para a manutenção do equilíbrio de forças entre contribuintes e, assim, da ordem econômica fundada na livre concorrência.

No que toca à atuação administrativa em relação aos regimes especiais, o presente estudo busca, ainda, propor um arranjo teórico capaz de lidar com a disputa por investimentos privados travada entre entes da federação (a chamada “guerra fiscal”) e suas limitações, a fim de municiar o aplicador do Direito de parâmetros objetivos para decisões consistentes na aplicação e avaliação de políticas fiscais. Ademais, pretende-se tratar de atos de arbítrio do administrador público em relação aos contribuintes, oferecendo a estes

²¹ Estudos específicos estimam que, em média, o contribuinte brasileiro gasta em torno de 2.600 horas anuais para apurar e pagar seus impostos. Vide: WORLD BANK. **Doing Business 2016. Measuring Regulatory Quality and Efficiency**. Washington: World Bank, 2016, p. 198. Disponível em: <<http://www.doingbusiness.org/~media/WBG/DoingBusiness/Documents/Annual-Reports/English/DB16-Full-Report.pdf>>. Acesso em: 30 dez. 2016.

²² MIGUEL, Carolina Romanini. **Regimes especiais de ICMS: natureza jurídica e limites**. Tese de doutorado apresentada perante a Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2012.

²³ BOLAN, Ricardo Ferreira Bolan. **Regimes especiais: IPI ICMS**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 77.

critérios de previsibilidade de condutas e, àqueles, meios de testar a consistência de sua atuação. Converte-se, destarte, para a construção de um modelo de atuação estatal forjado na segurança jurídica.

Por fim, procura-se nesta dissertação apresentar balizas aptas a enfrentar eventuais interferências políticas destrutivas de grupos de interesses, o denominado *Pork Barrel*,²⁴ no desenho do Sistema Tributário Nacional, e verificar a qualidade das normas instituídas em razão da atuação de grupos de interesses, *e.g.* partidos políticos, sindicatos, grandes grupos empresariais, indivíduos.²⁵⁻²⁶

Tais questões serão abordadas a partir de uma metodologia – a hermenêutica do sistema constitucional tributário – voltada exclusivamente ao Direito positivo. Assim, as intercorrências mencionadas, embora diagnosticadas em cenário extrajurídico (sociológico e político),²⁷ serão analisadas pelas respostas do sistema constitucional brasileiro e das instituições forjadas a partir dele. As manifestações fenomenológicas de natureza política e econômica serão colhidas por seus resultados no mundo jurídico: as normas construídas a partir da lei (em sentido amplo), os atos administrativos e a jurisprudência.

Diante dessa opção metodológica, discussões sociológicas e/ou de conteúdo de ciência política serão utilizadas apenas como antecedente contextual das normas postas no Sistema Tributário Nacional. Logo, não haverá preocupação direta com as idiosincrasias do processo legislativo ou com o formato das instituições políticas na determinação dos

²⁴ Denominação empregada pela ciência política norte-americana para tratar da apropriação de despesas governamentais por políticos em projetos que favorecem exclusivamente seus redutos eleitorais. O termo foi criado a partir da pitoresca imagem de escravos lutando pelos melhores pedaços de um porco despejados em um barril pelos seus senhores e oferecidos como recompensa, prática mencionada como comum na história pré Guerra Civil norte-americana. Vide: MAXEY, Chester Collins. **National Municipal Review**: a Little History of Pork. Washington D.C.: National Municipal League, 1919, p. 691. Acerca dos *Pork Barrels* brasileiros, AMES, Barry. Electoral rules, constituency pressures, and Pork Barrel: bases of voting in the Brazilian congress. **The journal of politics**, vol. 57, n. 02, pp. 324-343, St. Louis: Washington University, maio de 1995.

²⁵ Nesse sentido vide FARBER, Daniel A., FRICKEY, Philip P. **Law and public choice**. Chicago: University of Chicago, 1991, pp. 17-21 e *passim*. Acerca do interesse implícito de grandes grupos econômicos em relação à aprovação da Lei nº 7.232, de 29 de outubro de 1984 (“Lei de Informática”), vide LAZZARINI, Sérgio. **Capitalismo de laços – os donos do Brasil e suas conexões**. 4ª tiragem. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011, pp. 68-70.

²⁶ Adota-se aqui a perspectiva estritamente jurídica, pautada na hermenêutica constitucional.

²⁷ Serão utilizados os conceitos de interferências entre ordens sociais diversas, *e.g.* direito e política, desenvolvidos na sociologia do direito, especialmente em TEUBNER, Gunter. *Altera pars auditatur*: das Recht in der Kollision anderer Universalitätsansprüche. In: **Archiv für Rechts- und Sozialphilosophie**, Beiheft, 65. Wiesbaden: steiner, pp. 199-220, e em NEVES, Marcelo. **Entre Têmis e Leviatã**: uma relação difícil. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

regimes especiais.²⁸ Haverá sim a tentativa de demonstrar, mediante as balizas insculpidas no sistema constitucional tributário e em suas interfaces diretas, os limites jurídicos para a criação de regimes especiais tributários. Espera-se que, mediante fronteiras claras e objetivas, seja prestado auxílio à construção de instituições aptas a lidar com tais questões.

Também não compõe este estudo a análise da integração do ordenamento jurídico pátrio ao Direito Internacional na seara dos regimes especiais. Embora questões tributárias referentes à relação do Brasil com outros países tenham sido mencionadas em contextos específicos, como no tratamento diferenciado das exportações, não houve a preocupação de incorporar à matriz dos regimes especiais tributários as exigências decorrentes do comércio internacional. Não se desconhece a importância do regramento das exceções da tributação-regra no âmbito internacional – especialmente em momento em que a política de incentivos do país é questionada em organismos internacionais²⁹ –, porém o tratamento específico dessa questão seria superficial, tendo em vista que nem mesmo no contexto nacional há completa definição sobre os parâmetros de legitimidade das exceções à tributação-regra.

Em síntese, o presente trabalho foca em quatro objetivos: (i) revelar o conceito de regime especial, apto a atrair efeitos jurídicos específicos; (ii) construir método capaz de responder quais seriam os critérios jurídicos autorizadores do *discrimen* entre contribuintes na perspectiva legal-constitucional; (iii) identificar quais os parâmetros autorizadores da concessão de regimes especiais legais e discricionários; e (iv) avaliar em que situações um regime especial deve ser declarado ilegítimo e quais as consequências disso.

O trabalho será organizado em quatro capítulos. No primeiro, para o melhor isolamento da figura aqui enfocada, será conceituado o *regime geral de tributação* no Sistema Tributário Nacional. A análise partirá da compreensão do fenômeno da tributação no Estado moderno e da forma como o Direito Tributário brasileiro foi construído mediante regras e princípios criados para legitimar e limitar a soberania estatal. A partir desse arcabouço teórico, passa-se à identificação do regime geral por meio da recomposição das noções de norma tributária, de obrigação de tributária e de seus

²⁸ Sobre as relações entre as limitações à autoridade e a coerência de políticas econômicas, vide: STARK, David, LASZLO, Bruszt. Enabling constraints: fontes institucionais de Coerência nas políticas públicas no pós-socialismo. **Revista brasileira de ciências sociais**. Vol. 13, nº 36. São Paulo: SCI-Elo, 1998.

²⁹ MOREIRA, Assis. OMC considera ilegais programas da política industrial brasileira. **Valor Econômico**. Caderno Brasil. Disponível em: <<http://www.valor.com.br/brasil/4773829/omc-considera-ilegais-programas-da-politica-industrial-brasileira>>. Acesso em 03 dez. 2016.

caracteres gerais. Nesse ínterim, a compreensão da regra-matriz de incidência tributária³⁰ servirá de importante baliza, ao lado das normas constitucionais que impõem as limitações ao poder de tributar, para que se verifique em que medida uma prescrição normativa pode ser apontada como *tributação-regra*, destinada a todos os indivíduos indistintamente. Ao final, pretende-se chegar ao conceito de *regime geral de tributação*.

Estabelecido paradigma que permita o controle dos critérios de diferenciação, serão mapeadas, no segundo capítulo, as ocorrências dos regimes especiais no Direito brasileiro. Ante a inexistência de um conceito expresso que sintetize a natureza desses regimes e seu alcance, a construção dependerá, antes, da análise das manifestações deônticas desse instituto, que de construções doutrinárias já estabelecidas. Após essa identificação, serão analisadas as finalidades dos regimes especiais e, em seguida, eles serão confrontados com institutos afins (ou espécies que os compõem) – v.g. benefícios fiscais, isenção, incentivos fiscais –, de modo a se discutir a pertinência de seu tratamento autônomo. Finalmente, será apresentada definição de *regimes especiais tributários* e os tipos que ela comporta.

No terceiro capítulo serão identificadas, no plano constitucional, as normas condicionantes de conteúdo e forma dos regimes especiais. Nesse âmbito, mediante a reconstrução dogmática dos propósitos estatais insertos na Constituição de 1988, buscar-se-á a compreensão dos vetores que delineiam, do ponto de vista jurídico, a elaboração de regimes especiais tributários. A tributação e seus limites serão testados ante diversos princípios constitucionais, os quais resultam na noção de *motivos constitucionalmente determinados*. Após, serão analisadas as patologias decorrentes de seu uso fora de parâmetros jurídicos rigorosos. A questão dos favorecimentos a pessoas e grupos no ambiente político mediante a concessão de benesses tributárias, os jocosamente denominados *Pork Barrels*, assim como a guerra fiscal, serão avaliados para identificar o problema, ao qual se buscará solucionar por meio das estruturas jurídicas forjadas a partir da Constituição.

No quarto e último capítulo, orientado pelas inconsistências identificadas no anterior, será discutida a validade e legitimidade dos regimes especiais ante os parâmetros constitucionais e legais delimitadores da tributação. Partindo de perspectiva ampla, a identificação do conceito de *políticas públicas* como núcleo aglutinador da atividade

³⁰ Mínimo deôntico de normas impositivas que permite a identificação da unidade normativa irreduzível da fenomenologia da imposição tributária. CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004, pp. 341-346.

estatal será de extrema relevância para a transformação dos referenciais teóricos dos motivos constitucionalmente determinados à elaboração prática de políticas e atos.

Isso levará, ainda no âmbito do quarto capítulo, à discussão acerca das estruturas atualmente reinantes no Direito Administrativo. A discricionariedade e seus limites serão devidamente tratados, colocando em questionamento o paradigma da regulação, ante a emergência do paradigma da *governança*.³¹ Procurar-se-á construir um padrão de governança para os regimes especiais, o qual será articulado fundamentalmente mediante as normas que orientam o Sistema Tributário Nacional, padrão que servirá tanto a uma orientação *a priori* para a construção de regimes especiais tributários, como para seu efetivo controle *a posteriori*. O modelo levará em consideração o tratamento dispensado à tributação pelo CTN, a doutrina das *tax expenditures*, a finalidade do ato administrativo como critério de legitimidade e suas limitações e, especialmente, os princípios e regras constitucionais tributários.

O encaminhamento dos capítulos segue a marcha dos impulsos motivadores de todo o presente trabalho, pautado em construir matriz de análise de consistência dos regimes especiais e responder à seguinte questão: quais são as limitações jurídicas a frear os fluxos discriminadores que criam regimes especiais tributários em favor de pessoas e grupos? O aprofundamento em questões de Direito Constitucional, Direito Econômico e de Direito Financeiro será realizado sempre que a plena compreensão da resultante destes no Direito Tributário o exigir.

³¹ LOBEL, Orly. The renew deal: the fall of regulation and the rise of governance in contemporary legal thought. **Minnesota Law Review**. Nov. 04. Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=723761>>. Acesso em: 08 set. 2016, pp. 262-390.

CONCLUSÕES

Com o objetivo de delimitar o alcance das exceções introduzidas no Sistema Tributário Nacional mediante os chamados regimes especiais tributários, e visando ao aprimoramento dos controles dedicados a estes, iniciou-se o presente trabalho com a busca da compreensão dos regimes especiais como fenômeno jurídico.

Tal busca exigiu que no primeiro momento fosse identificado o regime geral de tributação ou “tributação-regra”, para que a partir dos desvios realizados por normas demarcadoras da incidência tributária, os regimes especiais pudessem ser melhor compreendidos.

Esse caminho, embora árduo pela amplitude normativa da tributação-regra, alinha-se com os atuais estudos produzidos pela Receita Federal do Brasil em torno da compreensão do impacto econômico dos chamados gastos tributários. Além disso, o método empregado permitiu que já no campo da regra geral fosse possível identificar, em grandes contornos, a margem atribuída pelo próprio sistema tributário à criação de suas exceções. Nesse momento, a legalidade, a igualdade em suas diversas formas de manifestação e a generalidade surgiram como traço indelével da tributação no Brasil.

A reflexão em torno do conceito de tipicidade, toda a estabilidade que esse traz ao sistema tributário e sua organização, mediante a compreensão da teoria da regra-matriz de incidência, foram construções essenciais nessa etapa. Por meio delas foi possível estruturar pensamento que, na parte final deste trabalho, permitiu a compreensão da legalidade na perspectiva do *Tatbestand* sistemático como critério de conformação dos regimes especiais tributários.

Além disso, identificou-se a programaticidade como caractere essencial da Constituição e, conseqüentemente, do Sistema Tributário Nacional. Nessa parte, verificou-se no regime geral de tributação uma série de influxos normativos visando à atuação estatal em relação à realidade. Assim é que o Sistema Tributário Nacional é instrumentalizado, em parte, para o atendimento de propósitos estatais amplos.

Conclui-se o primeiro capítulo com a classificação do regime geral de tributação como *sistema de imposição de obrigações tributárias, incidente de forma compulsória e geral (não setorial), construído a partir da Constituição, segundo os contornos rígidos e o*

programa nela definidos, mediante atividade legislativa competente, e condicionado de forma dominante pelo princípio da igualdade e todos os seus subprincípios informadores.

No segundo capítulo, passou-se ao mapeamento de exceções à tributação-regra, admissíveis como regimes especiais tributários no ordenamento jurídico brasileiro. Para tanto, se usou da orientação de Karl Larenz acerca do pensamento tipológico. Antes de buscar uma definição ou amarra semântica, agrupou-se as prescrições normativas indicativas de exceções à regra geral, de modo a identificar os componentes dos regimes especiais tributários.

Diversas figuras foram analisadas, muitas delas consagradas, mas que muitas vezes passam despercebidas como regimes especiais, tamanha é sua aplicação diária, *e.g.* lucro presumido na apuração do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas.

Mediante a identificação de figuras diversas buscou-se reconhecer os seus elementos fundamentais, o que permitiu uma análise estrutural-funcional dos regimes especiais, em linha com a orientação doutrinária de Norberto Bobbio.

A análise funcional permitiu a identificação de três funções essenciais desses regimes: (i) o incremento da função fiscal, (ii) a função extrafiscal e (iii) a função simplificadora da tributação. Tais funções foram essenciais para a avaliação de finalidade dos atos administrativos praticados no âmbito dos regimes, na parte final do trabalho.

Além disso, identificada a função extrafiscal, foi possível trazer para a discussão vasto arsenal doutrinário dedicado a compreender os fenômenos tributários orientados por interesses sociais ou econômicos.

Ainda no âmbito do segundo capítulo, a análise de figuras jurídicas consolidadas como os incentivos fiscais, a isenção, a moratória, a anistia, dentre outras, trouxe melhor compreensão dos instrumentos jurídicos disponíveis para o estabelecimento de exceções no âmbito da tributação-regra. A análise dessas figuras permitiu a identificação de parte significativa da estrutura dos regimes especiais posto que esses são construídos, em inúmeros casos, a partir da aplicação direta ou da fusão dessas figuras.

Na parte final do segundo capítulo agrupou-se os regimes especiais mediante classificação estrutural-funcional, para que do cotejo entre cada um deles fosse possível a elaboração de uma classificação.

Assim, os regimes especiais foram classificados como *tratamento diferenciado do contribuinte ou de grupos de contribuintes, instituído por lei ou por atos administrativos a requerimento desses ou por imposição da autoridade fiscal, no limite da lei, mediante normas que modificam a tributação-regra para desonerar, anistiar e (ou) simplificar as obrigações tributárias do contribuinte, ou para simplificar a atividade arrecadadora estatal.*

Visando à aplicação prática do conceito desenvolvido, finalizou-se o segundo capítulo com a análise da CPRB, de modo a se concluir que esta contribuição, em razão da setorialidade e, posteriormente, em virtude de seu caráter facultativo, consiste em regime especial de recolhimento da contribuição previdenciária patronal.

Feito o estudo classificatório, seguiu-se à análise, no terceiro capítulo, das condicionantes constitucionais dos regimes especiais tributários. Nesse contexto, uma vez identificado que os impulsos normativos que conduzem à elaboração de regimes especiais tributários originam-se de diversos capítulos da Constituição distintos do Sistema Tributário Nacional, passou-se ao estudo do conceito de Constituição Econômica e de seus caracteres fundantes, v.g. economicidade e “justo-certo”, para que se pudessem compreender outras lógicas jurídicas conformadoras do Direito Tributário. Buscou-se o estado da arte da doutrina de Direito Econômico para que se pudesse compreender, em termos jurídico-positivos, o *telos* estatal da Constituição de 1988.

Identificados os princípios que regem a atuação estatal no campo econômico, o conceito jurídico de *motivos constitucionalmente determinados*, segundo a construção de Heleno Torres, passou a ser utilizado como fundamento jurídico de validade e legitimidade das exigências de modificação da ordem tributária. Esses motivos foram analisados de modo que se procurou exaurir as orientações de sentido que os compunham. A redução das desigualdades regionais, a busca pelo pleno emprego, a defesa do meio ambiente e outros motivos constitucionais foram estudados detidamente.

A par da relevância dos motivos constitucionalmente determinados como fator de redução de complexidade no controle de legitimidade dos regimes especiais, concluiu-se que tais determinações são insuficientes como únicas escoras jurídicas para os regimes especiais. Tal entendimento decorreu da identificação de patologias relacionadas ao uso dos motivos constitucionalmente determinados, modo desprovido da consistência e estabilidade que o conceito busca, em razão da inexistência de um planejamento estatal

claro, conforme o diagnóstico de Gilberto Bercovici, e também em razão da influência deletéria de setores da sociedade no processo legislativo. Nessa seara, diversas patologias foram adotadas, como a guerra-fiscal, motivada pela alegada tentativa de redução de desigualdades regionais e sociais e o uso retórico dos motivos constitucionalmente determinados para obtenção de benefícios individuais, no que se denominou, com diversos exemplos, de *pork barrel* brasileiro.

Concluiu-se o terceiro capítulo com a clara percepção de que embora “domem” os regimes especiais tributários, os motivos constitucionalmente determinados são insuficientes para “domesticá-los”. Em outras palavras, a consistência jurídica identificada nesse conceito é insuficiente para evitar o esfacelamento sistêmico do Direito Tributário por meio das inúmeras e variadas exceções que lhe são impostas.

Em vista desse diagnóstico determinou-se, no capítulo final deste trabalho, construir parâmetros que permitissem o controle consistente dos regimes especiais tributários. Voltou-se ali aos elementos conformadores da tributação-regra em razão da constatação de que os critérios de discriminação nela identificados são a porta de entrada válida para os motivos constitucionalmente determinados. A premissa adotada foi a de que somente o Sistema Tributário Nacional pode oferecer os padrões de discriminação que compõem as suas exceções.

As conclusões, entretanto, não se exaurem no plano estático da norma tributária. Procurou-se analisar a sua aplicação no âmbito da dinâmica dos atos administrativos e dos amplos contornos de que esses são dotados, em razão do poder discricionário concedido aos agentes fiscais. A delimitação da discricionariedade administrativa foi importante parâmetro de análise, de modo que o controle constitucional da discricionariedade foi estudado à luz da doutrina e da jurisprudência mais recentes. Nesse contexto, as políticas públicas como novo conceito de direito administrativo, forjado no estudo da atuação governamental coordenada por normas e instituições, conforme a doutrina de Maria Paula Dallari Bucci, trouxe importante viés de sistematicidade a essa parte do estudo.

As políticas públicas, na amplitude conceitual proposta por Bucci, tornaram possível a identificação de mecanismo jurídico de medição da legitimidade de orientações de conteúdo econômico para a formação de regimes especiais tributários. Todavia, em linha com a própria doutrina que se aprofundou nesse esquema de reflexão e que identifica nos elementos fundantes do Direito Administrativo tradicionais restrições ao uso das

políticas públicas, como instrumento dotado de eficácia jurídica, buscou-se no paradigma da governança, em substituição à regulação, segundo a doutrina de Orly Lobel, as escoras necessárias para a criação de parâmetros consistentes de delimitação dos regimes especiais.

Com isso, revelou-se na parte final do quarto capítulo os micro e os macroparâmetros jurídicos de balizamento da governança dos regimes especiais. Os primeiros estruturam-se em regras específicas do Sistema Tributário Nacional, elaboradas a partir da Constituição por meio de normas infraconstitucionais, com destaque ao CTN e à Lei de Responsabilidade Fiscal (que trouxe à pauta a teoria dos *tax expenditures*). Nesse momento, o conceito de finalidade do ato administrativo foi explorado como elemento estabilizador da aplicação do Direito. Atentou-se para o possível desvirtuamento dos microparâmetros por desconexão entre as normas que os compõem e seus propósitos orientadores.

Os macroparâmetros jurídicos de governança entram em ação quando os microparâmetros destacados acima falham em justificar a concessão de regimes especiais. Sempre que isso acontecer, nenhum regime especial poderá ser instituído sem se adequar, ainda que parcialmente, a cada um dos seguintes parâmetros: *legalidade*, no sentido material do *Tatbestand* sistemático; *segurança jurídica*, no sentido da proteção da confiança; *razoabilidade e proporcionalidade*; e *igualdade*, com dominância do subprincípio da capacidade contributiva nos regimes de função fiscal e da equivalência nos de função extrafiscal ou simplificadora.

Desvendou-se o princípio da equivalência, presente na reflexão jusfilosófica desde Pufendorf e Adam Smith, como subprincípio do princípio da igualdade. O princípio da equivalência foi nublado historicamente pela hiperexpansão da capacidade contributiva como subprincípio concretizador da igualdade na doutrina ocidental. Não obstante, deve emergir com relevância explicativa no contexto da discriminação entre indivíduos, por estar contido com clareza no art. 150, inciso II da Constituição.

O teste de equivalência entre contribuintes segundo critérios de utilidade poderá trazer novo alcance ao princípio da igualdade, com aplicação prática relevante no âmbito dos regimes especiais tributários. Deve-se cuidar, todavia, para que o princípio da equivalência não se expanda em hipertrofia reduzindo a governança dos regimes especiais a mera equação econômica; o princípio deve, necessariamente, ser aplicado em modelo de governança rígido, confrontado com os outros princípios e regras que o compõem.

Além disso, é preciso dispensar cuidado especial na justificação dos regimes especiais por meio dos macroparâmetros de governança apresentados. Isso para não incorrer no erro de dilatar de forma excessiva as regras que compõem o Sistema Tributário Nacional mediante o “fascínio principiológico”, conforme identificado por Marcelo Neves.

A par da crítica que se pode fazer acerca da complexidade e onerosidade da tributação-regra, bem como do incremento desses problemas pelo uso exagerado de exceções, pode-se concluir que o Sistema Tributário Nacional, rígido e exaustivo, complementado por normas de Direito Financeiro, é rico em prescrições aptas a frear os influxos discriminadores que criam regimes especiais tributários em favor de pessoas e grupos. Basta o impulso organizador e a prudente aplicação dos princípios e regras daqueles dois plexos normativos para que os regimes especiais sejam nada mais que instrumento eficaz de adequação do sistema jurídico às exigências da complexa realidade social.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AFONSO DA SILVA, Virgílio. **A Constitucionalização do direito. Direitos fundamentais nas relações entre particulares**. São Paulo: Malheiros, 2007.

ALEXY, Robert. **Theorie der Grundrechte**. Berlim: Suhrkamp, 1986.

ALMEIDA, Francisco Carlos Ribeiro de. Uma abordagem estruturada da renúncia de receita pública federal. In: **Revista do Tribunal de Contas da União**. Brasília, v. 31, n. 84, pp. 19-62 (20). Disponível em: <<http://revista.tcu.gov.br/ojsp/index.php/RTCU/article/download/984/1045>>. Acesso em 16 nov. 2016.

ALVES, Alaôr Caffé. **Lógica pensamento formal e argumentação**. São Paulo: Edipro, 2000.

AMES, Barry. **Electoral rules, constituency pressures, and Pork Barrel: bases of voting in the Brazilian congress**. The journal of politics, vol. 57, n. 02, pp. 324-343, St. Louis: Washington University, maio de 1995.

ANDRADE, José Maria Arruda de. Hermenêutica da ordem econômica constitucional e o aspecto constitutivo da concretização constitucional. **Revista fórum de direito financeiro e econômico**, ano 1, n. 1 – março/agosto 2012, pp. 249-268 (265).

_____, José Maria Arruda de. Existe, realmente, um aumento estrondoso de renúncias tributárias? **Consultor Jurídico, Estado da Economia**, 20.dez.2015. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2015-dez-20/estado-economia-existe-realmente-aumento-estrondoso-renuncias-tributarias>>. Acesso em 07.abr. 2016.

ANTUNES VARELA, João de Matos. **Das obrigações em geral**. 10ª Ed., v. 1. Coimbra, Almedina, 2003.

ARAGÃO, Alexandre. Princípios gerais da atividade econômica. In: BONAVIDES, Paulo; MIRANDA, Jorge; AGRA, Walber de Moura (coord.). **Comentários à constituição federal de 1988**. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

ARAÚJO, Cícero. O processo constituinte: sociedade civil e povo na transição. In: GOULART, Jefferson O. **As múltiplas faces da constituição cidadã**. São Paulo: Cultura Acadêmica, 2009.

ARISTÓTELES. **Tópicos-I**. VALLANDRO, Leonel, BORNHEIM, Gerd (trad.). São Paulo: Abril Cultural, 1973.

ASSIS, Karoline Marchiori de. **Segurança jurídica dos benefícios fiscais**. (*Rechtssicherheit der steuervergünstigungen*). Tese de doutorado apresentada à Universidade de São Paulo e à Universidade de Münster. São Paulo, 2013.

ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: RT, 1968.

_____. **Elementos do direito tributário**. (notas taquigráficas do Curso de Especialização em Direito Tributário da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo). São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

_____. **Hipótese de incidência tributária.** 6ª ed., 7ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2005.

ATALIBA, Geraldo. GIARDINO, Cleber. Regime Especial. **Revista de direito tributário**, ano 14, janeiro-março de 1990, nº 51. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990.

ATALIBA NOGUEIRA, José Geraldo. **Natureza jurídica da contribuição de melhoria.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964.

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário.** São Paulo: Saraiva, 2004.

_____. **Teoria dos princípios:** da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 15ª ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

_____. **Teoria da igualdade tributária.** 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

BALEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro.** 11ª ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de direito administrativo.** 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

_____. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade.** 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

BANDEIRA DE MELLO, Oswaldo Aranha. **Princípios gerais de direito administrativo.** Vol. I. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

BARRETO, Paulo Ayres. **Imposto sobre a renda e preços de transferência.** São Paulo: Dialética, 2001.

BARRETO, Paulo Ayres; TAKANO, Caio Augusto. Tributação do resultado de coligadas e controladas no exterior, em face da Lei nº 12.973/2014. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. **Grandes questões atuais do direito tributário.** 18º volume. São Paulo: Dialética, 2014.

BARROSO, Luís Roberto. A constitucionalização do direito e suas repercussões no âmbito administrativo. In: **Direito administrativo e seus novos paradigmas.** Belo Horizonte: Fórum, 2008.

BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval Tributário.** 2ª ed. São Paulo: Lejus, 1999.

_____. **Teoria Geral do Direito Tributário.** 3ª ed. São Paulo: Lejus, 2002.

_____. **Teoria geral do direito tributário.** 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2007.

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

_____. **Constituição econômica e desenvolvimento.** São Paulo: Malheiros, 2005.

_____. Constituição econômica e constituição dirigente. In: **Constituição e democracia: estudo em homenagem ao Prof. J. J. Canotilho.** São Paulo: Malheiros, 2006.

_____. Comentários aos arts. 170 ao 173 da Constituição Federal. In: BONAVIDES, Paulo; MIRANDA, Jorge; AGRA, Walber de Moura (coord.). **Comentários à constituição federal de 1988**. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

_____. O ainda indispensável direito econômico. In: **Direitos humanos, democracia e república**. Homenagem a Fábio Konder Comparato. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

_____. **Direito econômico do petróleo e dos recursos minerais**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

BOBBIO, Norberto. **Teoria dell ordinamento giuridico**. Torino: Giappichelli, 1960.

_____. **Dalla struttura alla funzione**. Nuovi studi di teoria del diritto. Milano: Comunità, 1977.

BÖCKENFÖRDE, Ernst Wolfgang. **Staat-nation Europa**. Studien zur Staatslehre, Verfassungstheorie und Rechtsphilosophie. Frankfurt am Main: Suhrkamp, 1999.

BOLAN, Ricardo Ferreira. **Regimes especiais IPI e ICMS**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade identificação, fundamentação, limitação e controle**. São Paulo: Noeses, 2015.

BONAVIDES, Paulo; ANDRADE, Paes de. **História constitucional do Brasil**. 8ª ed. Brasília: OAB, 2006.

BORGES, Felipe Garcia Lisboa; MERLIN, Lise Vieira da Costa Tupiassu. Taxas: equivalência e igualdade. In: **Observatório da Jurisdição Constitucional**. Ano 7, no. 2, jul./dez. 2014.

BORGES, José Souto Maior. **Isenções tributárias**. São Paulo: Sugestões Literárias, 1969.

_____. **Isenções tributárias**. 2ª ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980.

_____. **Teoria geral da isenção tributária**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão 102-46.458. Rel. Antonio de Freitas Dutra. 1º Conselho de Contribuintes. 2ª Câmara. J. 13.08.2004. Disponível em: <<https://idg.carf.fazenda.gov.br>>. Acesso em 26 nov. 2016.

_____. Ministério da Fazenda. EM n. 00027/2004. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Projetos/EXPMOTIV/MF/2004/27.htm>. Acesso em: 16 set. 2016.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. **Demonstrativo de Gastos Tributários 2015**. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/dgt-2015>>. Acesso em: 22 fev. 2015.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. **Demonstrativo dos Gastos Tributários para o ano de 2016**. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/DGTPLOA2016FINAL.pdf>>. Acesso em: 27 dez. 2016.

_____. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para assuntos jurídicos. Emenda à Mensagem n. 09, de 5 de janeiro de 2007. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/Msg/VEP-09-07.htm>. Acesso em: 19 nov. 2016.

_____. Superior Tribunal de Justiça, REsp. 1118011/SC; Relator(a) Ministro Benedito Gonçalves; Órgão Julgador: Data do Julgamento 24/08/2010; Data da Publicação/Fonte DJe 31/08/2010. vu. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/portal/site/STJ>> Acesso em 09 jul. 2015.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental em Recurso Especial n. 476.067/SP, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, J. 22.05.2014, DJe 28.05.2014. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/portal/site/STJ>> Acesso em 09 jul. 2015.

_____. Superior Tribunal de Justiça. REsp 196.665/RS, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, Primeira Turma, j. 16/11/1999, DJ 21/02/2000. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/portal/site/STJ>> Acesso em 09 jul. 2015.

_____. Superior Tribunal de Justiça. REsp 215.655. Primeira Turma. Rel. Min. Francisco Falcão. DJ 30.09.2003. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em: 26 nov. 2016.

_____. Superior Tribunal de Justiça. REsp 226.436/PR, Rel. Min. Sálvio de Figueiredo Teixeira, Quarta Turma, julgado em 28/06/2001, DJ 04/02/2002. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em: 26 nov. 2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. ADin 1.851-4/AL, rel. Min. Ilmar Galvão, j. 08/05/2002, DJ 22/11/2002. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 06. Ago. 2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. Aplicação das súmulas no STF: súmula vinculante n. 08. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1209>>. Acesso em 01 nov.2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. ARE 639337 AgR, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Segunda Turma, j. 23/08/2011, DJe. 14/09/2011. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 06 ago. 2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE 405.579, rel. Min. Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, DJ. 03/08/2011.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE 213.201, rel. Min. Sepúlveda Pertence. Primeira Turma, DJ. 12/09/1997. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 22.06.2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE 167.922, rel. Min. Ilmar Galvão, Primeira Turma, DJ. 24.03.1995. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 22.06.2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE 166.122, rel. Min. Celso de Mello, Primeira Turma, DJ. 10.03.1995. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 22.06.2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE 405.579, rel. Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, Repercussão Geral. DJ. 21/10/2010. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 23 jun. 2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE 556664, Rel. Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, j. 12/06/2008, REPERCUSSÃO GERAL DJe. 14/11/2008. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=561617>>. Acesso em: 01 nov.2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE 564225 AgR, Rel. Min. Marco Aurélio, Primeira Turma, j. 02/09/2014, DJe. 18/11/2014. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 19 nov. 2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE 577302, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Tribunal Pleno, j. 13/08/2009, DJ. 27/11/2009, Repercussão Geral reconhecida para a questão específica da aplicação do art. 41 do ADCT em relação ao crédito-prêmio de IPI. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 19 nov. 2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE 582926 AgR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Primeira Turma, j. 10/5/2011, DJe 27/5/2011; Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 26 nov. 2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE 82201, Rel. Min. Cordeiro guerra, Segunda Turma, j. 31/10/1975, DJ. 26/12/1975. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 26 nov. 2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE 90295, Rel. Min. Cordeiro Guerra, Segunda Turma, j. 18/09/1979, DJ 15/10/79; Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 26 nov.2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. Reclamação Constitucional n. 20864. AgR, rel. min. Luiz Fux, Primeira Turma, DJ. 16.2.2016. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 23.06.2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 153771, Rel. Min. Carlos Velloso. Relator p/ acórdão Min. Moreira Alves. Tribunal Pleno. J. 20.11.1996. DJ 05.09.1997. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 23. Dez. 2014.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 203.954/CE, Rel. Min. Ilmar Galvão. Tribunal Pleno. J. 20/11/1996, DJ 07/02/1997. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 17. jun. 2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. ADI 2238/DF, Rel. Min. ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, j. 09/08/2007, DJe 11/09/2008. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 29 dez. 2016.

_____. Tribunal de Contas da União. Acórdão n. 2142/2014, Rel. Min. Marcos Bemquerer j. 20/08/2014. Disponível em: <<https://contas.tcu.gov.br>>. Acesso em: 29 dez. 2016.

_____. Tribunal Regional Federal da 3ª Região, TRF3; Agravo Legal em Apelação Cível nº 2009.61.00.017676-3/SP; Relatora: Desembargadora Federal Cecilia Marcondes; Órgão Julgador: Terceira Turma; publicado no DE em 17.09.2012; vu. Disponível em: <<http://www.trf3.jus.br>>. Acesso em: 09 jul. 2015.

_____. Tribunal Regional Federal da Primeira Região. Agravo de Instrumento n. 6404-3582.2012.40.10000, Rel. Des. Souza Prudente. J. 30.10.2013. DJ 10.12.2013. Disponível em: <www.trf1.jus.br>. Acesso em: 13. Mar. 2015.

_____. Tribunal Superior Eleitoral. **Partidos políticos registrados no TSE**. Disponível em: <<http://www.tse.jus.br/partidos/partidos-politicos/registrados-no-tse>>. Acesso em: 01 out. 2016.

BRAZUNA, José Luis Ribeiro. **Defesa da concorrência e tributação à luz do artigo 146-A da Constituição**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

BUCCI, Maria Paula Dallari. **Direito administrativo e políticas públicas**. São Paulo: Saraiva, 2002.

CALDERARO, Francisco R. S. **Incentivos Fiscais: sua natureza jurídica**. São Paulo: Aduaneiras, 1977.

CAMPOS NETO, Carlos Álvares da Silva; SOARES, Ricardo Pereira. A eficiência do Estado e as concessões rodoviárias do Brasil: preocupação com o valor do pedágio e sugestões para operacionalizar a modicidade das tarifas. In: **Texto para discussão**, N. 1.286, Brasília: IPEA, 2007, p. 26. Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/1791/1/TD_1286.pdf> Acesso em: 09 Jul.2015.

CAMPOS, Francisco. **Direito Constitucional**. V. II. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1956.

CANARIS, Claus-Wilhelm. **Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz: entwickelt am Beispiel des deutschen Privatrechts**. 2ª ed. Berlin: Duncker & Humblot, 1983.

CANOTILHO, J.J. Gomes. Constituição dirigente e vinculação do legislador: **contributo para compreensão das normas constitucionais programáticas**. 2ª ed. Coimbra: Coimbra ed., 1994.

_____. **Direito Constitucional e teoria da constituição**. 7ª ed. (18ª reimpressão) Coimbra: Almedina, [s.d.].

CARDOSO, Fernando Henrique. **A construção da democracia: estudos sobre a política brasileira**. 3ª ed. São Paulo: Siciliano, 1993.

_____. **A arte da política: a história que vivi**. 6ª ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2012.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Imposto sobre a renda** (perfil constitucional e temas específicos). São Paulo: Malheiros, 2005.

_____. **Curso de direito constitucional tributário**. 25ª. Ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

_____. **ICMS**. 16ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

_____. **Curso de direito constitucional tributário**. 30ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 1996.

- _____. **Curso de direito tributário**. 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004.
- _____. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004.
- _____. **Teoria da norma tributária**. 4ª ed. São Paulo: Max Limonad, 2004.
- _____. Parecer. In: CARVALHO, Paulo de Barros, et. al., **Crédito-prêmio de IPI: estudos e pareceres**. Barueri: Manole, 2005.
- _____. **Curso de direito tributário**. 19ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007.
- _____. **Curso de direito tributário**. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- _____. Princípios e sobreprincípios na interpretação do Direito. In: LUCCA, Newton de, et. al. (coord.) **Direito constitucional contemporâneo**. Homenagem ao Professor Michel Temer. São Paulo: Quartier Latin, 2012.
- _____. **Direito tributário linguagem e método**. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2013.
- CARVALHO, Wanderlino Teixeira de; CUNHA, Manuela Carneiro da. A questão indígena e interesses minerários na Constituinte. In: FERNANDES, Francisco Rego Chaves, et. al. **A questão mineral na Amazônia: seis ensaios críticos**. Brasília: CNPQ, 1987.
- CASTRO, Carlos Roberto de Siqueira. **O devido processo legal e a razoabilidade das leis na nova Constituição do Brasil**. Rio de Janeiro: Forense, 1989.
- CHALHUB, Melhim Namen. **Negócio Fiduciário**. 3ª ed. rev. e ampl. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.
- CLARK, Giovani; CORRÊA, Leonardo. Teoria das normas e o direito econômico: um diálogo com a filosofia do direito. In: SOUZA, Washington Peluso Albino; CLARK, Giovani (coord.). **Direito econômico e a ação estatal na pós-modernidade**. São Paulo: LTR, 2011.
- CLÈVE, Clemerson Merlin. **Atividade legislativa do poder executivo**. 3ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo e da exoneração tributária**. São Paulo: RT, 1982.
- _____. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- _____. **Curso de direito tributário brasileiro**. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- COMPARATO, Fábio Konder. O indispensável direito econômico. In: Comparato, Fábio Konder. **Ensaio e pareceres de direito empresarial**. Rio de Janeiro: Forense, 1978.
- _____. Função social da propriedade dos bens de produção. **Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro**. N. 63. São Paulo: RT, jul-set/1986.
- _____. **Para viver a democracia**. São Paulo: Brasiliense, 1989.

_____. Ensaio sobre o juízo de constitucionalidade de políticas públicas. In: **Interesse Público**. v. 4. n. 16. Out/dez. 2002, pp. 49-63.

_____. Juízo de constitucionalidade de políticas públicas. In: Clève, Clèmerson Merlin; BARROSO, Luis Roberto (org.). **Doutrinas essenciais: direito constitucional**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

COMPARATO, Mario; COSTA, Maria Fernanda de Azevedo. Regime especial de regularização cambial e tributária. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). **Repatriação de recursos**. São Paulo: Migalhas, 2016.

CORREIA NETO, Celso de Barros. **O avesso do tributo**. 2ª ed. São Paulo: Almedina, 2015.

COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**. São Paulo: Malheiros, 2001.

_____. **Praticabilidade e justiça tributária: exequibilidade de lei tributária e direitos do contribuinte**. São Paulo: Malheiros, 2007.

_____. **Princípio da capacidade contributiva**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

COTTELY, István. **Teoría del derecho económico**. Buenos Aires: Figuerio artes gráficas, 1971.

COUTINHO, Diogo. O direito nas políticas públicas. In: MARQUES, Eduardo; FARIA, Carlos Aurélio Pimenta de. **A política pública como campo multidisciplinar**. São Paulo: UNESP, 2013.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito tributário, direito penal e tipo**. São Paulo: RT, 1988.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. 500 anos de direito administrativo brasileiro. **Revista da procuradoria geral do estado da Bahia**. V. 26, jan./dez. 2000.

_____. **Discricionariedade administrativa na Constituição de 1988**. São Paulo: Atlas, 2001.

_____. Da constitucionalização do Direito Administrativo: reflexos sobre o princípio da legalidade e da discricionariedade. In: DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Supremacia do interesse público e outros temas relevantes do Direito Administrativo**. São Paulo: Atlas, 2010.

_____. **Supremacia do interesse público e outros temas relevantes do Direito Administrativo**. São Paulo: Atlas, 2010.

_____. O princípio da segurança jurídica diante do princípio da legalidade. In: MARRARA, Thiago (org.). **Princípios de direito administrativo**. São Paulo: Atlas, 2012.

_____. **Direito Administrativo**. 27ª ed. São Paulo: Atlas, 2014.

DILGER, Robert J. TEA-21: Transport policy, pork barrel politics, and american federalism. **Publius. The journal of federalism**. V. 28. V. 01, winter 1998, pp. 49-69.

DINAMARCO, Cândido Rangel. **Instituições de direito processual civil**. V. III, 3ª ed., São Paulo: Malheiros, 2003.

DOURADO, Ana Paula. **O princípio da legalidade fiscal** – tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e a margem de livre apreciação. Coimbra: Almedina, 2015.

DUVERGER, Maurice. **Institutions Financières**. Paris: Thémis, Presses Universitaires de France, 1956.

DWORKIN, Ronald. **Law's empire**. Massachusetts: Harvard, 1986.

_____. **Taking rights seriously**. 18ª ed. Massachusetts: Harvard, 2001.

EBACH, Jürgen. **Beredtes Schweigen**. Exegetisch-literarische Beobachtungen zu einer Kommunikationsform in biblischen Texten. München: Gütersloher, 2014.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Impostos concorrentes na Constituição de 1946**. Ed. limitada. Rio de Janeiro, 1964.

FALDINI, Cristiana Corrêa Conde. A Constitucionalização do direito administrativo. In: DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Supremacia do interesse público e outros temas relevantes do Direito Administrativo**. São Paulo: Atlas, 2010.

FANN, Wen-Ching. **Die Verfassungsrechtlichen Grenzen der Steuervergünstigung**. Baden-Baden: Nomos, 2009.

FAORO, Raymundo. **Os donos do poder**. Formação do patronato político brasileiro. 3ª ed., São Paulo: Globo, 2001.

FARBER, Daniel A., FRICKEY, Philip P. **Law and public choice**. Chicago: University of Chicago, 1991.

FARIA, Sylvio Santos. **Problemas jurídicos e econômicos da tributação**. Salvador: Livraria Progresso, 1958.

FAVOREU, Louis. **Droit constitutionell**. 13ª ed. Paris: Dalloz, 2010.

FERNANDES, Edison Carlos. Repatriação de recursos: a última chance? In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). **Repatriação de recursos**. São Paulo: Migalhas, 2016.

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.

FERRAZ JR., Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1994.

_____. **Introdução ao estudo do direito**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Curso de direito constitucional**. 26ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

FERRI, Caroline Feliz Sarraf. O regime da afetação patrimonial nas incorporações imobiliárias. In: **Âmbito Jurídico**. Rio Grande: [s.n.], 2012 Disponível em:

<http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=13121>. Acesso em: 17 set. 2016.

FERRAZ, Roberto. Incentivos fiscais – um enfoque constitucional. **Revista de estudos tributários**. Porto Alegre, n. 28. Nov-dez/2002.

FULLER, Lon L. **The morality of law**. 2 ed. New Haven: Yale, 1969.

GAMA, Tácio Lacerda. A sanção pelo exercício irregular de competências jurídicas – uma análise estrutural. In: SOUZA, Priscila (coord.). **Sistema tributário brasileiro e a crise atual**. São Paulo: Noeses, 2009.

_____. **Competência tributária: fundamentos para uma Teoria da Nulidade**. São Paulo: Noeses, 2009.

GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, igualdade e Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 1999.

GOMES, Orlando. **Direito e desenvolvimento**. Salvador: Universidade da Bahia, 1961.

GORDILLO, Augustín. **Tratado de derecho administrativo**. T. I. 8ª ed. Buenos Ayres: Fundación de Derecho Administrativo, 2003.

GRAU, Eros Roberto. **Planejamento econômico e regra jurídica**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

_____. **Elementos de direito econômico**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981.

_____. **A Constituinte e a Constituição que teremos**. São Paulo: RT, 1985.

_____. **A ordem econômica na constituição de 1988**. 10ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2008.

GRINOVER, Ada Pellegrini. O controle jurisdicional de políticas públicas. In: HORBACH, Carlos Bastide, et. al. (coord). **Direito constitucional, estado de direito e democracia. Homenagem ao Professor Manoel Gonçalves Ferreira Filho**. São Paulo: Quartier Latin, 2011, pp. 25-53.

HABERMAS, Jürgen, Technik und wissenschaft als ideologie. **Merkur deutsche Zeitschrift für europäischen Denken**. N. 243. H. 7, Stuttgart: Ernst Klett, 1968.

_____. **Legitimationsprobleme im Spätkapitalismus**. 13ª ed. Berlin: Suhrkamp, 1973.

HARADA, Kiyoshi Incentivos fiscais em face da lei de responsabilidade fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva, et. al. (coord.). **Incentivos Fiscais questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal**. São Paulo: MP, 2007.

HART, H.L.A. FULLER, Lon L.: The Morality of Law (first published 1965). In: **Essays in jurisprudence and philosophy**. Oxford: Clarendon Press, 1983.

HART, H.L.A. **The Concept of Law**. 2nd Ed. New York: Oxford, 1994.

- HEROLD, Hans. **Steuerschuld und Amnestie**. Basel: Recht und Gesellschaft, 1945.
- HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. **Capacidad econômica y sistema fiscal**. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán. Madrid: Marcial Pons, 1998.
- HEY, Johanna. Wirtschaftslenkende Steuervergünstigungen. In: TIPKE, Klaus, et. al. **Steuerrecht**. 18^a ed. Köln: Otto Schmidt, 2005.
- HUSTER, Stephan. Gleichheit und Verhältnismässigkeit: Der allgemeine Gleichheitssatz als Eingriffsrecht. **Juristen Zeitung**, 49. J., nr. 11, 1994.
- JARACH, Dino. **Curso superior de derecho tributario**. Buenos Aires: SAGA, 1969.
- _____. **El hecho imponible**. 2^a ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1971.
- JÈZE, Gaston. **Les principes généraux du Droit Administratif**, vol. II. Paris: Marcel Giard, 1925.
- JHERING, Rudolf Von. Die passive Wirkung der Rechte. **Jahrbücher für die Dogmatik**. Jena: F. Mauke, 1871.
- _____. **Der Zweck im Recht**, primeiro tomo. 2^a ed. Leipzig: Breitkopf und Härtel, 1884.
- _____. **A evolução do Direito**. Trad. de O. de Meulenaere, [s.l.], [s.d.].
- JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição passiva tributária**. São Paulo: CEJUP, 1986.
- KELSEN, Hans. **Reine Rechtslehre**. Einleitung in die rechtswissenschaftliche Problematik, 1. Aufl. Leipzig-Wien: Franz Deuticke, 1934.
- _____. **Reine Rechtslehre**. 2. Aufl. Wien: Franz Deuticke, 1960.
- _____. **Allgemeine Theorie der Normen**. Wien: Manz, 1979.
- KIRCHHOF, Paul. Die Steuerrechtsordnung als Wertordnung: Steuer und Wirtschaft. In: **Zeitschrift für die gesamten Steuerwissenschaften**. Köln: Schmidt, Vol. 73, 1996.
- LA ROSA, Salvatore. **Egualianza Tributaria ed Esezioni Fiscali**. Milão: Giuffrè, 1968.
- LANG, Joachim; TIPKE, Klaus. **Steuerrecht**. 18. Auflage. Köln: OVS, 2005.
- _____. Rechtsstaatliche Ordnung des Steuerrechts: In: TIPKE, Klaus, et. al. **Steuerrecht**. 18^a ed. Köln: Otto Schmidt, 2005.
- LARENZ, **Methodenlehre der Rechtswissenschaft**. Springer: Berlin, Göttingen, Heidelberg, 1960.
- _____. **Methodenlehre der Rechtswissenschaft**. 6^a ed. Berlin-Heidelberg: Springer, 1991.
- LAUBADÈRE, André de. **Traité de droit administratif**. 6^a ed. Paris: Générale, 1973.
- LAUBADERE, André, et. al. **Traité de droit administratif**. Tome 1. 15^a ed. Paris : EJA, 1999.

LAZZARINI, Sérgio. **Capitalismo de laços – os donos do Brasil e suas conexões**. 4ª tiragem. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.

LEÃO, Martha Toribio. **Critérios para o controle das normas tributárias indutoras: uma análise pautada no princípio da igualdade e na importância dos efeitos**. Dissertação de Mestrado apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2014.

LERCHE, Peter. **Übermass und Verfassungsrecht**. Goldbach: Keip, 1999.

LIEBMAN, Enrico Tullio. **Eficácia e autoridade da sentença**. Rio de Janeiro: Forense, trad. bras. de Alfredo Buzaid e Benvindo Aires, 3ª ed., 1984.

LIMA GONÇALVES, José Artur. **Isonomia na norma tributária**. São Paulo: Malheiros, 1993.

LOBEL, Orly. The renew deal: the fall of regulation and the rise of governance in contemporary legal thought. **Minnesota Law Review**. Nov. 2004. Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=723761>>. Acesso em 08 set. 2016, pp. 262-390.

LUHMANN, Niklas. Verfassung als evolutionäre Errungenschaft. **Rechts-historisches Journal** 9. Frankfurt sobre o Meno: Löwenkrau pp. 176-220.

MACCORMICK, Neil. **Institutions of law**. An essay in legal theory. New York: Oxford, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 12ª ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

_____. **Curso de direito tributário**. 34ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

_____. A lei complementar como agente normativo ordenador. In: **Estudos de direito tributário em homenagem ao Professor Roque Antônio Carrazza**. v. 1. PARISI, Fernanda Drummond; TORRES, Heleno Taveira; SOARES DE MELO, José Eduardo (coord.). São Paulo: Malheiros, 2014, pp. 612-656.

_____. (coord.). **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2015

MADDALENA, Paolo. **Dano Pubblico Ambientale**. [S.l.]: Rimini, 1990.

MANEIRA, Eduardo. Ativismo judicial e seus reflexos em matéria tributária. In: MANEIRA, Eduardo; TORRES, Heleno Taveira (coord.). **Direito tributário e a constituição**. Homenagem ao Professor Sacha Calmon Navarro Coêlho. São Paulo: Quartier Latin, 2012, pp. 269-282.

MARQUES, Eduardo. As políticas públicas na ciência política. In: **A política pública como campo multidisciplinar**. São Paulo: UNESP, 2013.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários ao código tributário nacional**. vol. 2. São Paulo: Saraiva, 1998.

_____. emenda constitucional nº 42/03. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. **Reforma tributária: emendas constitucionais nº 41 e nº 42 de 2003, e nº 44 de 2004**. Belo Horizonte: Fórum, 2004.

_____. Isenções, incentivos e benefícios fiscais no ICMS em face da denominada guerra fiscal entre Estados. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2015.

MARTINS, Ives Gandra da Silva, et. al. (coord.). **Incentivos Fiscais questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal**. São Paulo: MP, 2007.

MARTINS, Ricardo Lacaz. **Tributação da renda imobiliária**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

_____. RERCT – adesão, exclusão e limites da fiscalização. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). **Repatriação de recursos**. São Paulo: Migalhas, 2016.

MAXEY, Chester Collins. **National Municipal Review: a Little History of Pork**. Washington D.C.: National Municipal League, 1919, p. 691.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 26ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

MELO, José Eduardo Soares de. **IPI teoria e prática**. São Paulo: Malheiros, 2009.

MELO, Marcus André. Estado, governo e políticas públicas. In: MICELI, Sergio (org.). **O que ler na ciência social brasileira (1970-1995)**. 2ª ed., vol. 3. São Paulo/Brasília: Sumaré, 2002.

MENDES, Gilmar Ferreira, et. al. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2007.

MENEZES CORDEIRO, Antônio Manuel da Rocha. **Da Boa Fé no Direito Civil**. 2ª reimpressão. Coimbra: Almedina, 2001.

MIGUEL, Carolina Romanini. **Regimes especiais de ICMS: natureza jurídica e limites**. Tese de doutorado apresentada perante a Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2012.

MIRANDA, Jorge. **Teoria do Estado e da Constituição**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

MOLINA, Pedro M. Herrera. **Derecho tributario ambiental**. Madrid: Marcial Pons, 2000.

MONCADA, Luís S. Cabral de. **Direito Econômico**. 3ª ed. Coimbra, 2000.

MORAES, Bernardo Ribeiro. **Curso de direito tributário**, vol. I, Sistema tributário da Constituição de 1969. 1ª ed. 2ª tiragem. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979.

MOREIRA, Assis. OMC considera ilegais programas da política industrial brasileira. **Valor Econômico**. Caderno Brasil. Disponível em: <<http://www.valor.com.br/brasil/4773829/omc-considera-ilegais-programas-da-politica-industrial-brasileira>>. Acesso em: 03 dez. 2016.

MOREIRA, Vital. **A ordem jurídica do capitalismo**. Coimbra: Centelha, 1973.

_____. **Economia e constituição**. Coimbra: Faculdade de direito de Coimbra, 1974.

MOSCHETTI, Francesco. **El principio de la capacidad contributiva**. Madrid: Instituto de estudios fiscales, 1980.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 1998.

_____. **Dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2004.

NASCIMENTO, Carlos Valder do (Coord.). **Coisa julgada inconstitucional**. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002.

NAVARRO COELHO, Sacha Calmon. **Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário**. 3ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1991.

_____. **Curso de direito tributário brasileiro**. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

NEVES, Marcelo. **A constitucionalização simbólica**. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

_____. La Fuerza Simbólica de los derechos humanos. **DOXA – Cuadernos de filosofía del derecho**. Alicante. n. 27, pp. 143-180, 2004.

_____. **Entre Têmis e Leviatã: uma relação difícil**. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

_____. **A constitucionalização simbólica**. 2ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

_____. **Entre hidra e Hércules, princípios e regras constitucionais**. São Paulo: Martins Fontes, 2014.

NÓBREGA, Marcos, FIGUEIREDO, Carlos Maurício. Renúncia de receita; guerra fiscal e *tax expenditure*: uma abordagem do art. 14 da LRF. In: NÓBREGA, Marcos, FIGUEIREDO, Carlos Maurício. **Lei de responsabilidade fiscal: aspectos polêmicos**. Belo Horizonte: Fórum, 2006.

NOGUEIRA, Rui Barbosa. **Curso de direito tributário**. 4ª ed. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 1976.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Da interpretação e da aplicação das leis tributárias**. 2ª ed. São Paulo: José Bushatsky, 1965.

NUNES, Renato. A relação entre solidariedade e a responsabilidade tributária prevista no art. 128 do CTN. In: MOREIRA FILHO, Aristóteles; LÔBO, Marcelo Jatobá (coord.). **Questões controvertidas em matéria tributária – uma homenagem ao Professor Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Fórum, 2004.

OCTAVIANI, Alessandro. **Recursos genéticos e desenvolvimento**. Os desafios furtadiano e gramsciano. São Paulo: Saraiva, 2013.

OECD. **Convention on mutual administrative assistance in tax matters**. Paris: OECD, 2016. Disponível em: <<http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters.htm>>. Acesso em: 17 set. 2016.

OFFE, Klaus. **Strukturprobleme des kapitalistischen Staates**. 7ª ed. Berlin: Suhrkamp, 1986.

OTERO, Paulo. **Ensaio sobre o caso julgado inconstitucional**. Lisboa: Lex, 1993.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário – Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 9 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

_____. **Curso de direito tributário completo**. 4ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

_____. Capacidade colaborativa: **princípio de direito tributário para obrigações acessórias e de terceiros**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado de direito privado**. V. I. Rio de Janeiro: Borsoi, 1954.

_____. **Comentários à Constituição de 1967** – com a emenda n. 1, de 1969. São Paulo: RT, 1970.

PREMCHAND, A. **Government budgeting and expenditure controls: theory and practice**. Washington: IMF, 1983.

PUFENDORF, Samuel, Freiherr von. Trad. do Latin para o Inglês KENETT, Basil. **Of the Law of nature and nations**. Livro VIII. Capítulo V. London: Lawbook Exchange, 2010.

PUREZA, Maria Emilia Miranda. (2007). **Disciplinamento das renúncias de receitas federais: inconsistências no controle dos gastos tributários**. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/orcamentobrasil/orcamentouniao/estudos/2007/Estudo052007.pdf>> Acesso em: 02 julho. 2014.

PUZZO, Fernando. Il regionalismo differenziato in Italia e Spagna. In: DOMINICI, Domenico, et. at. (coord.). **Il regionalismo differenziato**. Il caso italiano e spagnolo. Milão: Giuffrè, 2004.

RAWLS, John. **Political Liberalism**. New York: Columbia, 1996.

RÉGNIER, João Roberto dos Santos. **A norma de isenção tributária**. São Paulo: Resenha tributária, 1975.

REICH, Norbert. **Markt und Recht**. Theorie und Praxis des Wirtschaftsrechts in der Bundesrepublik Deutschland. Ulm: Hermann Luchterhand, 1977.

RIBEIRO, José Joaquim Teixeira. **Os princípios constitucionais da fiscalidade portuguesa**. Coimbra: BFDC, 1966, vol. XLII.

ROCH, María Teresa Soler. **Incentivos a la inversión y justicia tributaria**. Madrid: Civitas, 1983.

ROSA, José Rui Gonçalves. Benefícios ou gastos tributários: aperfeiçoando critérios de identificação e de estimativa de renúncia de receita. In: **Orçamento público em discussão**. n. 04. Brasília: Senado Federal, 2013.

ROSS, Alf. **Directives and norms**. London: Routledge & Kegan Paul, 1968.

SAAD, Sérgio Sydionir. **Simplificação e praticabilidade no direito tributário**. Dissertação de Mestrado apresentada à Universidade de São Paulo. São Paulo, 2013.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. La exención en el sistema de Derecho tributario. In: **Hacienda y derecho**. V. 3. Madrid: Instituto de Estudios Politicos, 1963.

SAITO, Jun. Pork-barrel politics and partisan realignment in Japan. In: REED, Steven, et al. (org.). **Political change in Japan: electoral behavior, party realignment, and the Koizumi reforms**, 2009.

SAMPAIO DÓRIA, Antônio Roberto (org). **Incentivos fiscais para o desenvolvimento**. São Paulo: Brusco, [s.d.].

SANTIAGO, Sillas. **Simples Nacional: o exemplo do federalismo fiscal brasileiro**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SCHÄUBLE, Wolfgang. Grundordnung auf dem Weg durch die Zeit. In: HUBER, Peter M. **Das Grundgesetz zwischen Stabilität und Veränderung**. Tübingen: Mohr Siebeck, 2007.

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

_____. **Direito tributário**. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

_____. **Direito tributário**. 4ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

SCHUHMANN, Karl; SMITH, Barry. Adolf Reinach: an intellectual biography. In: MULLIGAN, Kevin. **Speech act and Sachverhalt: Reinach and the Foundations of Realist Phenomenology**. Dordrecht: Nijhoff, 1987.

SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

_____. **Curso de direito constitucional positivo**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

_____. **Curso de direito constitucional positivo**. 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

_____. **O Constitucionalismo brasileiro – evolução institucional**. São Paulo: Malheiros, 2011.

_____. **Curso de direito constitucional positivo**. 39ª ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

SILVEIRA, Alexandre Coutinho da; SCAFF, Fernando Facury. Incentivos fiscais na federação brasileira. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2015.

SMITH, Adam. **An inquiry into the nature and causes of the wealth of nations**. [S.l.], 1776, versão digital distribuída por Feedbooks. p. 655, tradução nossa. Disponível em: <<https://www.goodreads.com/ebooks/download/25698?doc=748>>. Acesso em: 14. Nov. 2016.

SOARES DE MELO, José Eduardo. **ICMS: teoria e prática**. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 1998.

SOUZA, Pedro Guilherme Gonçalves de.; DANTAS, Rodrigo Numeriano D. (Coord.) **Obrigação tributária e segurança jurídica**. São Paulo: Quartier Latin, 2016, pp. 201-225.

SOUZA, Rubens Gomes de. ATALIBA, Geraldo. CARVALHO, Paulo de Barros. **Comentários ao código tributário nacional**: parte geral. São Paulo: RT, 1975.

SOUZA, Rubens Gomes de. **Estudos de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1950.

_____. **Compêndio de legislação tributária**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1954.

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

_____. **Primeiras linhas de direito econômico**. 3ª ed. São Paulo: LTR, 1994.

_____. O conceito e objeto do direito econômico. In: SOUZA, Washington Peluso Albino; CLARK, Giovani (coord.). **Direito econômico e a ação estatal na pós-modernidade**. São Paulo: LTR, 2011.

STARK, David, LASZLO, Bruszt. *Enabling constraints*: fontes institucionais de Coerência nas políticas públicas no pós-socialismo. **Revista brasileira de ciências sociais**. Vol. 13, nº 36. São Paulo: SCI-Elo, 1998.

SUNDFELD, Carlos Ari. Função social da propriedade. In: DALLARI e, Adílson Abreu; FIGUEIREDO, Lucia Valle. **Temas de direito urbanístico I**. São Paulo: RT, 1987.

SURREY, Stanley; MCDANIEL, Paul. **Tax expenditures**. 1st Reprint. Massachusetts: Harvard, 2014.

TABOADA, Carlos Palao. El principio de capacidade contributiva como criterio de justicia tributaria: aplicación a los impuestos directos e indirectos. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). **Tratado de Direito Constitucional Tributário** – Estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Saraiva, 2005, pp. 285-303.

TALAMINI, Eduardo. **Coisa julgada e constituição**: limites da relativização da coisa julgada. Tese de Doutorado apresentada da à Universidade de São Paulo, 2004.

TAVARES, André Ramos. **Curso de direito constitucional**. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

TEUBNER, Gunter. *Altera pars auditatur*: das Recht in der Kollision anderer Universalitätsansprüche. **Archiv für Rechts- und Sozialphilosophie**, Beiheft, 65. Wiesbaden: steiner.

TOLEDO, José Eduardo Tellini. **O Imposto sobre Produtos Industrializados** – Incidência tributária e princípios constitucionais. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

TORRES, Heleno Taveira. **Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas**. 2ª ed. São Paulo: RT, 2001.

_____. **Direito tributário e direito privado**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

_____. Da relação entre competências constitucionais tributária e ambiental – os limites dos chamados “tributos ambientais”. In: TORRES, Heleno Taveira (org.). **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005.

_____. Parecer. In: CARVALHO, Paulo de Barros, et. al., **Crédito-prêmio de IPI**: novos estudos e pareceres. Barueri: Manole, 2005.

_____. ICMS e regimes especiais de tributação na venda de combustíveis: diferimento, substituição e cassação de inscrição estadual nos casos de adulteração. In: CAMPILONGO, Paulo A. Fernandes (coord.). **ICMS aspectos jurídicos relevantes**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, pp. 147-148.

_____. Temporalidade e segurança jurídica: irretroatividade e anterioridade tributárias. **Revista da PGFN**, Brasília, v. 1, 2011, pp. 45-62.

_____. Sistema constitucional e competências tributárias. **Interesse Público**, v. 14, n. 76, nov/dez, Belo Horizonte, 2012.

_____. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica**. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

_____. O princípio da segurança jurídica na construção do estado democrático de direito. In: LUCCA, Newton de, et. al. (coord.) **Direito constitucional contemporâneo**. Homenagem ao Professor Michel Temer. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

_____. **Sistema constitucional tributário e segurança jurídica**. 2ª ed. São Paulo: RT, 2012.

_____. Segurança jurídica do sistema constitucional tributário. In: MANEIRA, Eduardo; TORRES, Heleno Taveira (coord.). **Direito tributário e a constituição**. Homenagem ao Professor Sacha Calmon Navarro Coêlho. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

_____. **Direito constitucional financeiro, teoria da constituição financeira**. São Paulo: Revista dos tribunais, 2014.

_____. Imunidade tributária e tributos “indiretos”: o caso das entidades de saúde. In: **Estudos de direito tributário em homenagem ao Professor Roque Antônio Carrazza**. v. 1. PARISI, Fernanda Drummond; TORRES, Heleno Taveira; SOARES DE MELO, José Eduardo (coord.). São Paulo: Malheiros, 2014, pp. 247-308.

_____. A Magna Charta completa 800 anos e influencia nossa Constituição Tributária. **Consultor Jurídico**. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2015-jun-10/consultor-tributario-magna-charta-influencia-nossa-constituicao-tributaria>>. Acesso em: 06 jun. 2015

_____. Prefácio. In: SOUZA, Pedro Guilherme G. de; DANTAS, Rodrigo Numeriano Dubourcq. **Obrigação tributária e segurança jurídica**. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

_____. Prefácio. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). **Repatriação de recursos**. São Paulo: Migalhas, 2016.

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

_____. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. Vol. III. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

_____. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. Os tributos na Constituição. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

_____. O princípio da isonomia, os incentivos do ICMS e a jurisprudência do STF sobre a guerra fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva, et. al. (coord.). **Incentivos**

Fiscais questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal. São Paulo: MP, 2007, pp. 327-345.

_____. Responsabilidade fiscal, renúncia de receitas e guerra fiscal no ICMS. In: SCAFF, Fernando Facury; CONTI, José Maurício. **Lei de responsabilidade fiscal – 10 anos de vigência – questões atuais.** Florianópolis: Conceito, 2010.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Fundamentos constitucionais do direito ao ressarcimento do indébito tributário. **Revista dialética de direito tributário.** São Paulo. n. 27. pp. 20-30, dez. 1997.

VALLADÃO, Alfredo. **Regime jurídico das águas e da indústria hidro-elétrica.** 2ª tiragem. São Paulo: Prefeitura do Município de São Paulo, 1943.

VARSANO, Ricardo. A guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde. In: BRASIL. Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão. **Planejamento e políticas públicas,** n. 15, jun. 1997.

VASQUES, Sérgio. **O princípio da equivalência como critério de igualdade tributária.** Coimbra: Almedina, 2008.

VENÂNCIO FILHO, Alberto. **Intervenção do Estado no domínio econômico: o direito público econômico no Brasil.** Ed. Fac-similar da de 1968. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

VIDIGAL, Geraldo de Camargo. **Teoria geral do direito econômico.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977.

VILANOVA, Lourival. **Estruturas lógicas e o sistema de direito positivo.** 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2005.

VILLAS BÔAS FILHO, Orlando. As transformações da regulação jurídica na sociedade contemporânea: a governança como paradigma. **Revista direito GV.** São Paulo. V. 12., n. 1, 2016, pp. 251-259.

WORLD BANK. **Doing Business 2016. Measuring Regulatory Quality and Efficiency.** Washington: World Bank, 2016, p. 198. Disponível em: <<http://www.doingbusiness.org/~media/WBG/DoingBusiness/Documents/Annual-Reports/English/DB16-Full-Report.pdf>>. Acesso em: 30 dez. 2016.

ZILVETI, Fernando. Variações sobre o princípio da neutralidade no direito tributário internacional. **Revista direito tributário atual.** São Paulo, n. 19, 2005.