



INCENTIVOS FISCAIS E PARÂMETROS CONSTITUCIONAIS DE LEGITIMIDADE

Tax Incentives and constitutional standards of legitimacy

Pedro Rodrigo Marques Schittini

Procurador da Fazenda Nacional

Mestrando em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento (UERJ)

SUMÁRIO: 1 Aspectos Introdutórios; 2 Regulação Econômica: limites e alcance da atividade reguladora estatal; 3. Breves notas sobre a atividade reguladora estatal sob o prisma político-filosófico; 4 Tributação como instrumento de intervenção no domínio econômico e social: a extrafiscalidade. 5 Incentivos Fiscais *versus* isonomia. 6 Conclusão. Referências bibliográficas.

RESUMO: Este artigo visa investigar a questão concernente à concessão de incentivos fiscais à luz da Constituição Federal de 1988, notadamente no tocante aos parâmetros de legitimidade assecuratórios dos valores e princípios contemplados no ordenamento jurídico pátrio. Inicialmente, serão abordados alguns aspectos acerca da atividade reguladora estatal, a fim de introduzir o tema afeto à extrafiscalidade como instrumento de intervenção estatal na ordem econômica e social. Após, veicular-se-á a controvérsia acerca da concessão de incentivos fiscais *versus* princípio constitucional da isonomia, demonstrando-se que a observância de parâmetros alinhavados no Texto Maior afigura-se de rigor em ordem a legitimar tais estímulos e, desta feita, salvaguardar os demais valores expressamente tutelados pelo Constituinte.

PALAVRAS-CHAVE: Incentivos Fiscais. Isonomia. Parâmetros de Legitimidade.

ABSTRACT: The purpose of this paper is to investigate the matter of tax incentives, regarding the Constitution of the Federative Republic of Brazil, from standards of legitimacy that underpin juridical values and legal principles covered by the Brazilian legal order. At first, it will be addressed some aspects about the state regulatory activity, in order to introduce the theme of stimulating function as an instrument of state intervention in the social and economic area. Therefore, it will be described the conflict about providing tax incentives *versus* equitable tax treatment doctrine, showing that constitutional standards of legitimacy must be complied intended to safeguard others juridical values expressly protected by the constituent.

KEYWORDS: Tax Incentives. Equality. Standards of legitimacy.

1 ASPECTOS INTRODUTÓRIOS

O presente ensaio tem por escopo examinar a questão atinente à concessão de incentivos fiscais sob o prisma constitucional, com espeque em critérios ou parâmetros de legitimidade de tais medidas, em ordem a salvaguardar os valores e matizes albergados na concepção de Justiça Fiscal adotada na Carta Política de 1988.

A finalidade extrafiscal dos tributos, com efeito, vem sendo apontada como instrumento de intervenção estatal no meio social e na economia privada, através de normas indutoras que repercutem, em algum grau, nas escolhas dos agentes econômicos, que são incentivados ou desestimulados a praticar determinado fato social.

Sem embargo, a criação e admissibilidade de incentivos fiscais devem ser cotejadas à luz dos preceitos e valores prestigiados no Texto Constitucional – valores esses muitas vezes antagônicos, pelo que de rigor a indicação de parâmetros e limites legitimadores de tais estímulos governamentais consentâneos à realização de políticas públicas.

Nessa senda, sobreleva perquirir, *ab initio*, acerca da atividade reguladora estatal, sobretudo no que tange ao alcance da referida atividade/função, bem assim no que concerne a alguns marcos teóricos ou argumentos filosóficos que justificam a aludida regulação.

Ultrapassada a breve análise acima descrita, cuidaremos especificamente da tributação como instrumento de intervenção no domínio eco-

nômico e social, é dizer, da finalidade extrafiscal do tributo, com ênfase no estudo da legitimação dos incentivos fiscais em contraste com o princípio constitucional da isonomia.

A toda evidência, o presente artigo não pretende exaurir as questões ventiladas; visa, tão-somente, trazer à baila algumas reflexões e propostas argumentativas que, eventualmente, terão o condão de contribuir para uma abordagem crítica acerca do problema do controle de legitimidade na concessão de incentivos fiscais.

2 REGULAÇÃO ECONÔMICA: LIMITES E ALCANCE DA ATIVIDADE REGULADORA ESTATAL

De súbito, importa assinalar que o modelo de liberalismo econômico preconizado no Século XIX¹ não encontra guarida na atual conjectura na qual está inserida o Estado brasileiro, sobretudo em face da existência de valores econômicos, sociais e culturais amplamente propagados no ordenamento jurídico pátrio, pelo que *“la tradicional actitud de que el gobierno debe solamente ejecutar el oficio de vigilante, está completamente abandonada”*².

No âmbito de uma releitura do papel do Estado na condução da economia nacional, e a despeito das peculiaridades das experiências norte-americanas, verificada a partir do final da década de 1970, e europeia, observada a partir da década de 1980, o Brasil, com anos de atraso e após um início conturbado na década de 1990, experimenta o amadurecimento de uma mudança de paradigmas políticos, jurídicos e institucionais relacionados à atuação do estado na seara econômica e social³.

¹ Com referência ao liberalismo econômico, cumpre destacar que tal concepção, sob os influxos de teorias liberais- que concebiam as funções do Estado vocacionadas tão- somente para a garantia dos direitos individuais, sem interferência nas esferas da vida pública e, notadamente, na esfera econômica da sociedade -, teve como marco fundamental a obra “A riqueza das nações: Investigação sobre sua natureza e suas causas”, de Adam Smith, publicada em 1776. Já a vertente denominada neoliberal de sociedade e de Estado, cujo marco teórico restou consubstanciado na obra “O caminho da servidão”, de Friedrich Hayek, publicada em 1944, retoma as teses clássicas do liberalismo em prol das liberdades individuais, justificando o mercado como regulador da riqueza e da renda. Tais ideias ganharam notoriedade na década de 1970, veiculadas como possíveis soluções para a crise do capitalismo.

² LINDHOLM, R.W., Introducción a la Política Fiscal, Madrid, 1958 (original inglês, New York, 1948), p.46, *apud* BECKER, Alfredo Augusto, Teoria Geral do Direito Tributário, 4ª edição- São Paulo: Noeses, 2007, p.624.

³ Ver BARBOSA, Hermano Antônio do Cabo Notaroberto, Regulação Econômica e Tributação: o papel dos incentivos fiscais. In : *Direito Tributário e Políticas Públicas*. Coordenador José Marcos Domingues. São Paulo: MP Editora, 2008, p. 237-298.

À guisa de registro, tem-se que a mudança de paradigmas em questão – que norteia, em última análise, o intervencionismo estatal em determinados setores da economia – pode ser observada inclusive em nível comunitário ou intrabloco, como no caso das chamadas “ajudas de estado”, previstas nos art. 87 do Tratado de Constituição da União Européia (TCUE) e art. 107 do Tratado de Funcionamento da União Européia (TFUE)⁴.

No direito brasileiro, tendo em conta a configuração de um modelo econômico de bem-estar decorrente de definições constitucionais de caráter conformador e impositivo⁵, a intervenção do Estado em setores econômicos e sociais afigura-se imprescindível em ordem a viabilizar a realização dos fundamentos da República Federativa do Brasil, bem como dos demais objetivos constitucionalmente traçados, mormente aqueles elencados nas disposições atinentes à ordem econômica e social⁶.

Ressalte-se que, neste pormenor, o Estado Brasileiro, em tendo assumido compromissos inescusáveis e formalmente explicitados com os valores enunciados em sua Carta Constitucional, jamais poderia cogitar da adoção de um modelo neoliberal, vez que obrigado a articular a ordem econômica e social com vistas à concretização dos objetivos elencados no referido documento político⁷.

Dentre as modalidades de intervenção do Estado na ordem econômica, a Constituição Federal de 1988 prevê duas possibilidades, a direta e a indireta. Na primeira, constante do art.173, § 1º, o ente público atua na

⁴ Vale consignar que tais medidas constituem vantagens outorgadas pelos Estados Membros, provenientes de recursos estatais e concedidas em favor de setores econômicos específicos, afetando, outrossim, o comércio intracomunitário. Ver JIMENEZ, Adolfo J Martín. El regimen jurídico de las ayudas de estado y las normas de naturaleza tributária. In *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, 2011, p.1133 a 1159.

⁵ GRAU, Eros Roberto. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*. 15 ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p.46

⁶ Conforme art.1º da CRFB/88 são fundamentos da República Federativa do Brasil a dignidade da pessoa humana (inciso III), bem como os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa (inciso IV); já o art.170 do Texto Maior traz uma série de princípios referentes à Ordem Econômica, no intuito de preservar os valores inseridos na Constituição e que representam, em última análise, os anseios de toda a sociedade, dentre os quais a redução das desigualdades regionais e sociais (art.170, inciso VII) e a busca do pleno emprego (art.170, inciso VIII)

⁷ Nesse sentido, segundo Celso Antônio Bandeira de Mello, o próprio artigo 219 do Texto Maior, de acordo com o qual “*O mercado interno integra o patrimônio nacional e será incentivado de modo a viabilizar o desenvolvimento cultural e socioeconômico, o bem-estar da população e a autonomia tecnológica do país, nos termos de lei federal*”, teria o condão de obstaculizar quaisquer tentativas de implantação, entre nós, do ideário neoliberal. In BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*, 29ª edição, 2011. São Paulo, Malheiros, p.808.

atividade econômica na condição de agente econômico, através da descentralização, seja pela empresa pública, seja pela sociedade de economia mista, sob o regime de direito privado. Tal modalidade será possível em caráter subsidiário, desde que a) a intervenção seja necessária aos imperativos de segurança nacional e b) haja relevante interesse coletivo.

A segunda modalidade de intervencionismo estatal na economia é a chamada intervenção indireta, através da fiscalização, regulação e planejamento das atividades das pessoas de direito privado. Nas hipóteses em apreço, “*trata-se de uma intervenção exterior, de enquadramento e de orientação que se manifesta em estímulos ou limitações, de várias ordens, à atividade das empresas*”⁸.

Consoante o magistério de Eros Roberto Grau, a intervenção do Estado pode ocorrer a) por absorção ou participação; b) por direção e c) por indução. No primeiro caso, o ente estatal intervém *no* domínio econômico, portanto, no âmbito de atividades econômicas *stricto sensu*, atuando em regime de monopólio (intervenção por absorção) ou de competição (intervenção por participação). As demais hipóteses consubstanciam modalidades de intervenção *sobre* o domínio econômico, exercendo o Estado a função regulatória⁹.

Com relação às funções da regulação estatal, a doutrina costuma apontar inúmeras funções ou categorias classificatórias. Para Alexandre dos Santos Aragão, o termo regulação é utilizado para designar a atividade estatal consubstanciada na adequação da atividade econômica aos interesses da coletividade¹⁰. Diogo de Figueiredo Moreira Neto aponta que na regulação haveria um “*híbrido de atribuições de variada natureza: informativas, planejadoras, fiscalizadoras e negociadoras, mas, também, normativas, ordinatórias, gerenciais, arbitradoras e sancionadoras*”¹¹. Eros Roberto Grau destaca que o art.174 da Constituição Federal de 1988 preconiza que o Estado deve exercer não apenas as atividades de fiscalizar e incentivar, mas também a de planejar, no sentido de proceder a um *planejamento do desenvolvimento econômico*, em consonância com os ditames constitucionais estabelecidos¹².

⁸ MONCADA, Luis S. Cabral de. Direito Econômico. 2 ed. rev e atual. Coimbra: Coimbra Editora, 1998, p.285

⁹ GRAU, op.cit., p.143..

¹⁰ ARAGÃO, Alexandre dos Santos. In Os ordenamentos setoriais e as agências reguladoras independentes. Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Estado do Rio de Janeiro, vol. VI, p.89, 2000.

¹¹ NETO, Diogo de Figueiredo Moreira. Direito Regulatório, 2003, p.107

¹² GRAU, op.cit., p.303.

Em que pese o efeito (em regra) positivo da *atuação estatal*¹³ na ordem econômica e social, não se pode olvidar da existência de possíveis intercorrências ou desvios de finalidade deflagrados no curso da atividade regulatória estatal. Nesse quadrante, é de se realçar o problema concernente à concessão de estímulos fiscais, que, não raro, poderão priorizar certos setores da economia (ou da sociedade em geral) em detrimento de outros - desde que, como já alinhavado, os objetivos perseguidos por determinada política pública encontrem lastro na Constituição da República.

3 BREVES NOTAS SOBRE A FUNÇÃO REGULADORA ESTATAL SOB O PRISMA POLÍTICO-FILOSÓFICO

Em matéria de intervencionismo estatal, são inúmeras as correntes de filosofia política que cuidam de apregoar vantagens e desvantagens acerca da atividade ou função regulatória - nem sempre de forma isenta em razão da proliferação e embate de discursos panfletários que, em certa medida, tendem a um maniqueísmo que não se coaduna com o escopo acadêmico.

Nada obstante, os defensores da regulação estatal argumentam, basicamente, com a perspectiva de aumento do crescimento econômico, bem como com a necessidade de proteção a determinados grupos ou segmentos, que mereceriam atenção especial por parte do Estado; de outra banda, os opositores aduzem, em linhas gerais, que o ente público estaria se imiscuindo indevidamente na esfera da iniciativa privada, promovendo um paternalismo que culminaria, ao fim e ao cabo, e indelevelmente, em aumento de custos e queda da produtividade¹⁴.

Feito o registro, e partindo da noção anteriormente esposada, no sentido de que a própria Constituição da República de 1988 tratou de proclamar fundamentos e objetivos, assegurando direitos e enaltecendo valores (sociais, econômicos, culturais, ambientais etc), além de expressamente orientar a atuação estatal na órbita da economia nacional, é de se reafirmar a atividade regulatória estatal como de suma relevância político-institucional.

¹³ Segundo o magistério de Eros Roberto Grau, a expressão atuação estatal “*conota significado mais lato do que o conotado pelo vocábulo. Intervenção conota atuação estatal no campo da atividade econômica em sentido estrito; atuação estatal, ação do Estado no campo da atividade econômica em sentido amplo*” In op.cit., p. 141/142

¹⁴ Ver BARBOSA, Hermano Antônio do Cabo Notaroberto, Regulação Econômica e Tributação: o papel dos incentivos fiscais. In : *Direito Tributário e Políticas Públicas*. Coordenador José Marcos Domingues. São Paulo: MP Editora, 2008, p. 237-298.

Nesse panorama, sem perder de vista a importância do debate filosófico-econômico em outros campos de estudo, interessa-nos aqui, tão-somente, identificar possíveis linhas de pensamento que teriam o condão de legitimar ou recusar, na seara da filosofia política, a intervenção estatal na ordem econômica e social, nomeadamente através de normas indutoras, *in casu*, aquelas que consubstanciam os chamados incentivos ou benefícios fiscais.

Assentadas essas premissas, convém salientar, de plano, que a concepção de justiça utilitarista (de maximização do bem-estar)¹⁵, bem como a concepção libertária (que associa justiça e liberdade), são refratárias à ideia de regulação econômica. Isso porque tal intervencionismo daria azo a situações nas quais haveria déficit de poder decisório autônomo e individual, sobretudo em decorrência de pressões mercadológicas, pelo que restaria vulnerado o respeito à preferência de cada indivíduo¹⁶.

Com efeito, segundo a concepção de justiça rawlsiana, uma sociedade justa necessita de um Estado ativista, é dizer, um Estado cujas instituições fundamentais procurem envidar esforços no sentido de igualar os indivíduos em suas circunstâncias básicas¹⁷. Contra esse tipo de igualitarismo defendido por Rawls, Robert Nozick, em sua obra *Anarchy, State and Utopia* (Anarquia, Estado e utopia), propõe um Estado mínimo dedicado exclusivamente a proteger os direitos negativos das pessoas- aqueles que prevalecem sobre a força, a fraude, o roubo e a violência¹⁸.

¹⁵ A concepção utilitarista, criticada por John Rawls em sua “Teoria da Justiça” (1971), considera um ato correto quando maximiza a felicidade geral. Com efeito, “(...) muitos de nós tendemos a favorecer soluções utilitaristas quando temos dúvidas sobre como decidir algum dilema moral. Por exemplo, tendemos a preferir as decisões que beneficiam uma maioria de pessoas quando não sabemos como decidir um certo caso; tendemos a considerar como aceitáveis aquelas políticas orientadas a promover o bem-estar geral. Agimos de modo ‘consequencialista’ quando, com a finalidade de avaliar determinado curso de ação, examinamos o modo como tal ação contribui para a obtenção de um certo estado de coisas que consideramos intrinsecamente bom. E o utilitarismo representa uma espécie notável dentro desse gênero de soluções consequencialistas” (GARGARELLA, Roberto. *As teorias da justiça depois de Rawls: um breve manual de filosofia política*. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2008, p.4)

¹⁶ Anote-se que, ao contrário da vertente utilitarista de maximização do bem-estar, o pensamento libertário não admite a possibilidade de violação a direito fundamental para a obtenção do bem-estar alheio.

¹⁷ Convém esclarecer, no entanto, que a preocupação de Rawls diz respeito à distribuição de bens primários, ou seja, de bens que são necessários seja qual for o plano de vida que alguém busque; nesse sentido, tal noção implica a rejeição de padrões de tipo subjetivo, como aqueles aventados pelas doutrinas de bem-estar (welfaristas), para as quais a sociedade deve direcionar-se para maximizar o bem-estar de seus membros. Ver GARGARELLA, Roberto. *As teorias da justiça depois de Rawls: um breve manual de filosofia política*. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2008, p. 23.

¹⁸ Ver GARGARELLA, Roberto. *As teorias da justiça depois de Rawls: um breve manual de filosofia política*. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2008, p. 33

Habermas, por sua vez, em que pese admirar o projeto de Rawls e compartilhar com o autor de “Uma teoria da Justiça” preceitos e postulados epistemológicos, veicula um modelo de democracia deliberativa procedimental cujo maior desafio é conciliar as liberdades individuais com o princípio democrático. Nesse passo, pretende circunscrever umnexo entre duas realidades, quais sejam de um lado a eficácia dos processos políticos (facticidade) e de outro o que ele denomina “arranjo comunicativo dos processos democráticos de autocompreensão do Estado de Direito” (validade)¹⁹.

Para o autor alemão, a tentativa de Rawls de acolher intuitivamente o princípio kantiano de universalização, através de um artifício, qual seja a limitação da informação das partes na condição original – evitando-se uma multiplicidade de perspectivas particulares de interpretação -, não encontra guarida nas condições do moderno pluralismo social e ideológico. Na ética do discurso sustentada por Habermas:

Sob os pressupostos comunicacionais de um discurso não-coativo, preocupado em inserir e conduzido entre participantes livres e iguais, cada um é exortado a assumir a perspectiva – e com isso a auto-compreensão e compreensão de mundo – de todos os outros; desse cruzamento de perspectivas constrói-se uma perspectiva em primeira pessoa do plural (“nossa”) idealmente ampliada, a partir da qual todos podem testar em conjunto se querem fazer de uma norma discutível a base de sua práxis; isso precisa incluir uma crítica recíproca à adequação das interpretações da situação e das carências. No caminho de abstrações empreendidas sucessivamente, pode revelar-se então o cerne de interesses passíveis de generalização²⁰

A nosso sentir, muito embora a crítica de Habermas circunscreva-se a temas mais amplos de interesse de toda a sociedade, no âmbito da regulação econômica estatal, estar-se-ia condicionando a mesma a um processo de legitimação democrática, a partir de pressupostos comunicativos e

¹⁹ Ver HABERMAS, Jürgen. A inclusão do outro. Estudos de Teoria Política. Tradução: George Sperber e Paulo Astor Soethe (UFPR). Edições Loyola. São Paulo, 2002.

²⁰ HABERMAS, Jürgen. A inclusão do outro. Estudos de Teoria Política. Tradução: George Sperber e Paulo Astor Soethe (UFPR). Edições Loyola. São Paulo, 2002, p. 71 e 72

com participação de todos que eventualmente viessem a absorver os efeitos (econômicos, financeiros, sociais etc) desta ação estatal²¹.

No que concerne especificamente à questão do crescimento econômico – a qual justificaria a intervenção do Poder Público em setores da economia –, mister a análise do desenvolvimento como um processo de expansão das liberdades reais, conforme sustentado por Amartya Sen, evitando-se um recorte que leve em consideração apenas o fator renda. Para o economista indiano, a abordagem de autores liberais como Rawls e Dworkin, por privilegiar os bens primários (ou recursos) para o fim de avaliar e julgar a equidade distributiva, incorreria em erro, pois os aludidos bens seriam apenas meios para outras coisas, como a liberdade. A perspectiva das capacidades, outrossim:

[...] se concentra na vida humana e não apenas em alguns objetos separados de conveniência, como rendas ou mercadorias que uma pessoa pode possuir, que muitas vezes são considerados, principalmente na análise econômica, como o principal critério de sucesso humano. Na verdade, a abordagem propõe um sério deslocamento desde a concentração nos *meios* de vida até as *oportunidades reais* de vida. Isso também ajuda a provocar uma mudança desde as abordagens avaliativas orientadas para os meios, principalmente focando no que John Rawls chama de “bens primários”, que são meios úteis para muitos propósitos, como renda e riqueza, poderes e prerrogativas associados a cargos, as bases sociais da autoestima, e assim por diante²².

²¹ Nesse diapasão, como será abordado mais adiante, os problemas de renúncia injustificada de receitas, concessão de incentivos fiscais indiscriminados, irracionais e/ou odiosos, entre outros, poderiam ser mitigados ou enfrentados via realização de audiências públicas, pluralização do debate orçamentário, aforamento de ações civis e populares (controle jurisdicional), em suma, através de uma maior participação dos interessados junto às instâncias políticas ordinárias.

²² SEN, Amartya. *A ideia de Justiça*. Trad. de Denise Bottmann e Ricardo Doninelli Mendes. São Paulo: Editora Companhia das Letras, 2011.

Deveras, no contexto de uma economia capitalista em que o dinheiro ocupa cada vez mais um papel significativo no modo como são distribuídos outros bens como saúde e educação²³, o papel do Estado, notadamente no campo do Direito Tributário, vai além da mera arrecadação de impostos para fazer frente às despesas estatais; antes, porém, põe em evidência uma determinada concepção de justiça econômica²⁴. Nesse cenário, o estudo da função extrafiscal do tributo afigura-se inarredável.

4 TRIBUTAÇÃO COMO INSTRUMENTO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO E SOCIAL: A EXTRAFISCALIDADE

Há muito a doutrina vem cuidando do tema afeto à *finalidade extrafiscal dos tributos*²⁵, tida como instrumento de intervenção estatal no meio social e na economia privada, através de normas indutoras que repercutem, em algum grau, nas escolhas dos agentes econômicos, que são incentivados ou desestimulados a praticar determinado fato social²⁶.

²³ Nesse sentido, para o comunitarista Michael Walzer, "(...) *diferente social goods ought to be distributed for diferente reasons, in accordance with diferente procedures, by diferente agentes; and that all these differences derive from diferente understandings of the social goods themselves – the inevitable product of historical and cultural particularism*". Dessarte, cada bem social constitui (ou deveria constituir) uma esfera distributiva autônoma, com critérios, métodos e agentes de distribuição próprios; ainda que se admita, por exemplo, o monopólio de determinado bem social por algum grupo, sustenta o autor que os critérios de distribuição destes bens monopolizados não devem influenciar os critérios de distribuição de outros bens. In WALZER, Michael, *Spheres of Justice – a defense of Pluralism and Equality*. New York: Basic Books, 1983, p.6.

²⁴ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade: os impostos e a justiça*; tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p.4

²⁵ No que diz com as funções ou finalidades das normas tributárias, Luis Eduardo Schoueri, seguindo os ensinamentos dos professores Tércio Sampaio Ferraz e Kalus Vogel, propõe que a identificação das normas tributárias seja feita com base nas suas funções, quais sejam função de obter recursos para o Estado; função de repartir a carga tributária; função simplificadora; e função indutora. (SHOUERI, Luis Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p.27).

²⁶ Nesse sentido, Alfredo Augusto Becker já pontificava que "*a principal finalidade de muitos tributos (que continuarão a surgir em volume e variedade sempre maiores pela progressiva transfiguração dos tributos de finalismo clássico ou tradicional) não será a de um instrumento de arrecadação de recursos para o custeio das despesas públicas, mas a de um instrumento de intervenção estatal no meio social e na economia privada. Na construção de cada tributo não mais será ignorado o finalismo extrafiscal, nem será esquecido o fiscal. Ambos coexistirão, agora de um modo consciente e desejado; apenas haverá maior ou menor prevalência deste ou daquele finalismo*" (BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*, 4ª edição- São Paulo: Noeses, 2007, p.623-624). Bernardo Ribeiro de Moraes, por sua vez, no final da década de 1970 pontuava que "*No Estado moderno, a tributação representa um dos instrumentos de ação do Governo, a serviço da coletividade. Ninguém ignora que o crescimento das necessidades*

Consoante o magistério de Klaus Tipke²⁷:

Há tributos que, substancialmente, tem uma finalidade dirigista, como por exemplo, os impostos sobre o uso de álcool e o imposto sobre o fumo, impostos sobre o meio ambiente, o imposto sobre cães. Eles são denominados impostos dirigistas, impostos de fins sociais ou impostos de fins não fiscais. Fossem eles todavia destituídos de toda fiscalidade acessória, não seriam então em absoluto tributos. Afora isso, há uma multiplicidade de normas dirigistas singelas incrustada nas leis tributárias em espécie. Tais prescrições especiais tem por exemplo como finalidades principais política financeira, política econômica, política social, política de habitação, política cultural, política de trânsito, política de saúde ou política do meio ambiente.

Com efeito, para o fim de se configurar o fenômeno em questão, que se vale precipuamente da veiculação de normas tributárias para obtenção dos efeitos econômicos e sociais perseguidos pelo ente público, releva perquirir acerca da finalidade principal de determinado tributo (leia-se: aquela que se sobressai), uma vez que, consoante observação reiteradamente formulada em sede doutrinária, muito remotamente se poderia aventar da existência de um tributo com feições exclusivamente fiscais ou extrafiscais²⁸.

públicas ampliou a função do imposto, que de única e exclusiva finalidade financeira (obtenção de recursos) passou a ter objetivos econômicos e sociais (alteração ou modificação dos diferentes setores da produção, da circulação e do consumo; alcançar certos valores sociais, como saúde, educação, segurança, cultura etc). Quando a Magna Carta distribui competência tributária, está outorgando ao poder tributante um instrumento de ação financeira, econômica ou social. Quem tem competência para decretar imposto, através da legislação específica, tem competência também para estimular ou combater atos e fatos ligados ao tributo. Uma política financeira jamais poderá ignorar os efeitos extrafiscais do imposto” In MORAES, Bernardo Ribeiro de, Doutrina e Prática do ISS, São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 1ª edição, 1978, p.132.

²⁷ TIPKE, Klaus. Moral tributária do estado e dos contribuintes; tradução Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Ed., 2012, p.62.

²⁸ Veja-se, por exemplo, Paulo de Barros Carvalho, in verbis: “Assim, e em primeiro lugar, é de referir que toda fiscalidade tem inerente uma certa dose de extrafiscalidade. Isto mesmo quando a extrafiscalidade esteve de todo ausente dos propósitos do legislador fiscal ao moldar a disciplina dos impostos” (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, 18 ed, São Paulo: Saraiva, 2007, p.245). No mesmo sentido, Casalta Nabais: “Há, assim, uma extrafiscalidade em sentido impróprio, uma extrafiscalidade imanente, que acompanha as normas de direito fiscal, sejam essas normas de tributação ou de não tributação, que se revela quer na presença de eventos econômicos e sociais na generalidade de tais normas, quer no relevo extrafiscal que o legislador frequentemente atribui às finalidades extrafiscais secundárias ou acessórias” In NABAIS, José Casalta. Direito Fiscal, 2 ed, Coimbra: Almeda, 2003, p.402

Nada obstante, convém sublinhar que, nas hipóteses de normas tributárias com funções indutoras, o Estado oferece alternativas ao agente, que recebe estímulos ou desestímulos para agir de uma ou de outra forma, não havendo que se falar em ato ilícito, contrariamente ao que se supõe nos casos das chamadas “normas interventivas por direção”. Na segunda modalidade, em havendo descumprimento por parte do agente, restará configurado um ato ilícito²⁹.

A esse respeito, Alfredo Augusto Becker³⁰ já sintetizava com precisão inaudita que:

[...] O Estado, para impedir ou desestimular determinado fato social, tem dois caminhos a escolher: a) ou regra jurídica que declare ilícito aquele fato social; b) ou tributo extrafiscal “proibitivo”. Optando pelo segundo, a intervenção do Estado será indireta porque, mediante o tributo extrafiscal, aquilo que pode ser exigido juridicamente é só o tributo e este é, precisamente, o objetivo secundário. Aliás, no tributo extrafiscal “proibitivo”, a percepção do tributo contraria o objetivo do Estado, pois aquilo que o Estado realmente deseja não é o tributo, mas sim aquele específico reflexo econômico-social que resulta da circunstância dos indivíduos evitarem ou se absterem de realizar a hipótese de incidência do tributo “proibitivo”.

O referido autor ainda alertava para o fato de a tributação extrafiscal servir tanto para a reforma social, como para, eventualmente, impedi-la, conservando, outrossim, o regime capitalista liberal. Isso porque o Direito Tributário ostenta natureza instrumental e seu objetivo é servir os objetivos econômico-sociais de determinada política pública. Nesse sentido, para o saudoso acadêmico, “[...] o *Direito Tributário que serve à política de reforma social deverá ter necessariamente um sistema diverso daquele que serve à política de conservação do capitalismo liberal*”³¹

²⁹ Ver SCHOUERI, op.cit., p.44

³⁰ BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário, 4ª edição- São Paulo: Noeses, 2007, p.628.

³¹ BECKER, op.cit., p.632.

No caso do direito brasileiro, tendo em conta o modelo econômico de bem-estar configurado na Carta Constitucional de 1988, bem assim os fundamentos e objetivos elencados no referido documento político, o sistema tributário deve servir não apenas para fins de arrecadação; antes, porém, impulsiona a realização de políticas públicas comprometidas com os valores de envergadura constitucional, militando, pois, em favor do aperfeiçoamento do Estado de Direito.

5 INCENTIVOS FISCAIS VERSUS ISONOMIA

Consoante o magistério de Aurélio Pitanga Seixas Filho, tendo como paradigma as críticas formuladas pelos professores da Escola de Direito de Harvard Jack Heller e Keneth M. Kauffman, as opiniões favoráveis aos incentivos fiscais³² tem como argumento duas ordens de suposições, quais sejam:

O fator Fisco é de importância decisiva na deliberação que precede um investimento. O sistema tributário muitas vezes constitui um obstáculo de vulto nesse processo, e a remoção de tais obstáculos produzirá investimentos que, de outra forma, não se realizariam. Da mesma forma, os incentivos fiscais tornam atraentes as situações pouco promissoras, pois permitem maior recuperação do capital e maiores lucros. E em último lugar, eles encorajam o investimento porque põem à disposição do contribuinte fundos que, de outra forma, não estariam a seu alcance.

Os incentivos fiscais são de valor inestimável como estímulo indireto ao investimento, porque dão publicidade ao clima econômico favorável reinante no país. Além desse aspecto, também enfatizam a disposição básica do governo relativamente ao capital privado³³.

³² Uma possível definição de incentivo fiscal encontra-se no art.150, §6º, da Constituição Federal; outra, no art.14, § 1º, da LC nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal). Em sede doutrinária, Aurélio Pitanga Seixas Filho pontua que o drawback é exemplo clássico e uma das mais antigas de todas as formas econômicas e/ou jurídicas de incentivo fiscal; cita ainda as subvenções ou subsídios, a remissão e a anistia (*in* Teoria e prática das isenções tributárias, Rio de Janeiro: Forense, 2003, 2ª edição, p. 55/60). Para fins didáticos, parece útil a síntese do Ministro Ricardo Lewandowski, no julgamento dos Recursos Extraordinários nºs 577.348 e 561.485: “incentivos ou estímulos fiscais são todas as normas jurídicas ditadas com finalidades extrafiscais de promoção do desenvolvimento econômico e social que excluem total ou parcialmente o crédito tributário”.

³³ Op.cit.,p. 121.

O cerne da controvérsia acerca da concessão de incentivos fiscais diz respeito a uma possível violação do princípio constitucional da isonomia. De fato, tem-se como ilegítimo, e, portanto, odioso, eventual benefício destinado a privilegiar pessoas ou situações específicas, ou que não guarde consonância com os objetivos estampados na Constituição da República, nomeadamente aqueles que norteiam a intervenção estatal na economia³⁴.

Nesse sentido, Aliomar Baleeiro:

Se todos são iguais perante a lei, não será possível a esta reservar tratamento fiscal diverso aos indivíduos que se acham nas mesmas condições [...] Daí se infere que não serão toleráveis discriminações nem isenções que não correspondam a critérios razoáveis e compatíveis com o sistema da Constituição³⁵.

Nada obstante, em se tratando de tributos extrafiscais, a medida de comparação não será a capacidade contributiva³⁶, pelo que de rigor um controle de proporcionalidade, com vistas à conformação dos ditames constitucionais (muitas vezes antagônicos) atinentes à ordem econômica e social. Sobre a matéria, são pertinentes as ponderações de Humberto Ávila, *in verbis*:

³⁴ Os dispositivos constitucionais que disciplinam a atuação estatal na economia constam dos arts.170 e seguintes da Constituição Federal de 1988 e devem ser interpretados da forma mais cautelosa possível, "(...) considerando especialmente o fato de que a Constituição Federal consagra valores e matizes antagônicos que devem ser sempre relativizados à luz das escolhas a serem feitas nos casos concretos" (BARBOSA, Hermano Antônio do Cabo Notaroberto. Regulação Econômica e Tributação: o papel dos incentivos fiscais. In Direito Tributário e Políticas Públicas. Coordenador José Marcos Domingues. São Paulo: MP Editora, 2008, p. 252)

³⁵ *In* Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, 6ª ed., Ed.Forense, Rio de Janeiro, 1985, p.203.

³⁶ Segundo Misabel Derzi, "(...) é exatamente essa pretensão, de erigir o princípio da capacidade contributiva em critério exclusivo de justiça tributária, que marcará o ponto frágil da teoria, desmentida em face dos fins extrafiscais dos tributos (isenções, reduções de base de cálculo e alíquotas como incentivo e outros benefícios), cada vez mais frequentes na realidade social e jurídica de nossos dias" (*in* Baleeiro, Aliomar. Limitações Constitucionais ao poder de tributar. 7ª ed. rev. e compl. À luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996. Rio de Janeiro, Forense, 1997, p.723). Para Aurélio Pitanga Seixas Filho, considerando que os incentivos fiscais visam outras prioridades constitucionais ou legais, tais como geração de novos empregos, legítima a disparidade de tratamento independentemente da capacidade contributiva da pessoa favorecida (*in op.cit*, p.118)

[...] para afastar a presunção de igualdade, não é suficiente justificar; é preciso confirmar que a medida do distanciamento da igualdade é proporcional; e, para evidenciá-lo, é preciso comprovar que a medida produz efeitos que contribuem para a realização gradual da finalidade extrafiscal (exame da adequação), que a medida é a menos restritiva aos direitos envolvidos, dentre aquelas que poderiam ter sido utilizadas para atingir a finalidade extrafiscal (exame da necessidade), e que os efeitos positivos, decorrentes da adoção da medida, aferidos pelo grau de importância e de promoção da finalidade extrafiscal, não são desproporcionais aos seus efeitos negativos, estimados pelo grau de importância e de promoção da finalidade igualitária (exame de proporcionalidade em sentido estrito). Não sendo assim, defraudada está a realização da igualdade. (ÁVILA, 2009, p.163).

Ressalte-se, por necessário, que os incentivos fiscais são instrumentos excepcionais de intervenção do Estado na economia, razão pela qual sua criação e admissibilidade (legitimidade) devem ser cotejadas à luz dos valores prestigiados no Texto Constitucional. A título de exemplificação, o art.146, III, “d”, da Constituição Federal, prevê tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados; o art.146-A estabelece, por sua vez, que “lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo”. Cite-se, ainda, o disposto no art. 151, inciso I, que admite a “concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País”.

Especificamente com relação aos benefícios decorrentes de medidas anticíclicas adotadas pelos governos, sobretudo após a deflagração da crise financeira internacional de 2008, não se pode perder de vista que tais incentivos devem (ou deveriam) cessar tão logo atingido determinado objetivo econômico ou social, pena de promover a desigualdade, importando em prejuízos para a concorrência, além de outros transtornos³⁷.

³⁷ Por exemplo, os grandes engarrafamentos no tráfego nas grandes cidades, decorrentes em parte da desoneração fiscal dos veículos automotores de passeio.

No que concerne particularmente à interpretação das isenções tributárias, são elucidativas as considerações de Ricardo Lobo Tôrres, *in verbis*:

A interpretação da isenção também coloca um problema que me parece muito difícil e que tem sido abordado algumas vezes. Quando a isenção ou incentivo fiscal é odioso o seu controle judicial se fará na via da anulação. Em qualquer tratamento preferencial que se dê a brasileiros, que implique numa discriminação em relação a outros, a consequência normal é a anulação daquele ato. Isso ocorreu, por exemplo, com o tratamento preferencial que se deu a militares e a magistrados no regime anterior. Inexiste a possibilidade de, por isonomia, se estender algo que é odioso. Se, todavia, a isenção for justa e conveniente, mas se deixar fora do seu universo algumas pessoas que mereceriam tratamento igual, nesse caso poderia o intérprete ampliá-la, eis que a interpretação extensiva ainda é uma das possibilidades da interpretação literal, tanto mais que, na hipótese, contribuiria para combater a discriminação infundada ou as condições inconstitucionais criadas para a outorga do favor (TORRES, 2002, P.282)

Na mesma esteira, prevendo a possibilidade de controle jurisdicional da norma isencional, é o ensinamento de Aurélio Pitanga Seixas Filho:

A correção do direito individual desfavorecido, em sede jurisdicional, dependerá, naturalmente, do pedido feito pelo Autor, podendo vir a ser anulado o ato isentivo ilegal, como, até mesmo, serem estendidos os favores legais ao prejudicado, caso a abrangência da norma isencional permita esta compreensão³⁸.

O referido doutrinador ainda chama a atenção para a falta de questionamento científico acerca da eficácia e validade das isenções fiscais, acarretando uma *“aceitação generalizada deste fenômeno jurídico-tributário e uma passividade coletiva dos contribuintes com respeito aos eventuais prejuízos que possam estar concretamente ocorrendo em face da desmedida e despropositada utilização das mesmas [...]”*³⁹. Citando Fábio Konder Com-

³⁸ Op. cit., p.154/155.

³⁹ Op. cit., p.156.

parato, prestigia a tese em favor do uso da Ação Popular contra abuso de lei isencional⁴⁰.

Sem embargo, temos que a aferição acerca da proporcionalidade de determinado incentivo fiscal, na prática, demanda invulgar conhecimento de matérias afetas ao direito financeiro, tributário e constitucional, razão pela qual o aforamento da ação popular, não raro, decorre de motivações políticas ou, ainda, de iniciativas pontuais de estudiosos do direito. Em outros termos, subsiste o ambiente de passividade coletiva dos contribuintes a que fez alusão o eminente tributarista, sobretudo porque interdita a *legitimatío ad causam* do Ministério Público para veicular pretensão tributária em sede de ação civil pública, *ex vi* do parágrafo único do art. 1º da Lei nº 7.347/85⁴¹.

Tal vedação, a nosso sentir, merece críticas, de vez que a manipulação de incentivos fiscais indevidos viola interesses transindividuais dos contribuintes, restando, outrossim, configurada a legitimação ministerial. Não obstante, tal posicionamento não encontra guarida na Jurisprudência dos Tribunais Superiores⁴².

No tocante às renúncias injustificadas de receitas, cumpre anotar que o controle exercido pelo Tribunal de Contas da União não vincula o *parquet*, pelo que eventuais irregularidades apontadas pela Corte de Contas podem ser objeto de ação civil de improbidade administrativa⁴³.

Nesse diapasão, para além de uma maior participação dos órgãos de assessoramento, controle e fiscalização no que diz com a questão das renúncias injustificadas de receitas, e sem olvidar da controvertida utilização da ação civil pública para veicular pretensão tributária, mister seja plurali-

⁴⁰ A citação a Fábio Konder Comparato é de publicação anterior à CRFB/88. Aliás, o professor Aurélio aduz em sua obra que tal tese vem de longa data, fazendo ainda referência a uma monografia de Paulo Barbosa de Campos Filho e a um parecer de Vicente Ráo.

⁴¹ Art. 1º, parágrafo único, da Lei nº 7.347/85, incluído pela Medida Provisória nº 2.180-35, de 2001: “Não será cabível ação civil pública para veicular pretensões que envolvam tributos, contribuições previdenciárias, o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS ou outros fundos de natureza institucional cujos beneficiários podem ser individualmente determinados”

⁴² Veja-se, por exemplo, o Recurso Especial nº 691.574-DF, de relatoria do Ministro Luiz Fux. In casu, o MP-DF ajuizou Ação Civil Pública em face do Distrito Federal e da empresa Fast & Food Importação, Logística e Distribuição LTDA, objetivando a suspensão da execução do Termo de Acordo de Regime Especial – TARE – assinado entre os demandados, do qual resultou isenção de ICMS, porquanto referido ato estaria causando prejuízo à livre concorrência e ao patrimônio público. Restou consignado na ementa que “alforria fiscal indevida é objeto de ação popular, que não se confunde com ação civil pública, interditando a *legitimatío ad causam* ativa originária do Ministério Público, que, in casu, atua como custos legis, assumindo a demanda, apenas, na hipótese de desistência”

⁴³ Nesse sentido, Resp 1032732/CE, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 03/12/2009

zando o debate relativamente à concessão de incentivos fiscais, na esteira da concepção *habermasiana* de democracia deliberativa procedimental – cujo desenho aponta para um cruzamento de perspectivas em ordem a alcançar *interesses passíveis de generalização*.

Deveras, a pluralização do debate orçamentário, bem assim a realização de audiências públicas, além do indigitado controle jurisdicional da norma que veicula incentivo fiscal odioso, consubstanciam práticas de cidadania fiscal que tendem, em última análise, a salvaguardar os valores e matizes constitucionais que fundamentam – ou deveriam fundamentar – o favor fiscal eventualmente objeto de questionamento.

Convém destacar, noutro giro, que o ente público deve conferir transparência e publicidade a todos os atos que importem em renúncia de receita e/ou concessão de privilégios fiscais, sob pena de inconstitucionalidade.

Em suma, temos que 1) os incentivos fiscais devem estar em consonância com os valores prestigiados no Texto Constitucional; 2) devem ser submetidos a um rigoroso controle de proporcionalidade, mercê do princípio constitucional da isonomia, sem olvidar dos demais valores e matizes – muitas vezes antagônicos – previstos na Constituição; 3) via de regra, serão transitórios, ou seja, deixarão de existir tão logo alcançado determinado escopo econômico ou social expressamente contemplado na Carta Política de 1988; 4) será possível a extensão criteriosa, no caso de isenções, e a despeito do que preconiza o art.111,II, do CTN⁴⁴, desde que não se trate de benefício odioso; e 5) possível o questionamento jurisdicional acerca de normas isençionais arbitrárias e/ou ilegais, *v.g.*, através do aforamento da Ação Popular, sem prejuízo de o ente público fomentar a realização de audiências públicas, pluralizar o debate orçamentário, enfim, viabilizar uma maior participação dos interessados junto às instâncias políticas ordinárias.

6 CONCLUSÃO

À guisa de conclusão, convém anotar que o Estado Brasileiro, em tendo assumido compromissos inescusáveis e formalmente explicitados com os valores enunciados em sua Carta Constitucional, está obrigado a articular a ordem econômica e social com vistas à concretização dos objeti-

⁴⁴ Art.111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:
(...)
II- outorga de isenção

vos elencados no referido Texto Maior.

Nesse quadrante, o estudo da finalidade extrafiscal dos tributos, consubstanciada em normas indutoras que repercutem na atuação dos agentes econômicos, é propedêutico para a compreensão do tema proposto no presente trabalho, sendo oportuno destacar a sua importância enquanto instrumento de intervenção estatal na ordem social e na economia privada.

Com efeito, o ponto nevrálgico da questão atinente à concessão de incentivos fiscal concerne a uma possível violação do princípio constitucional da isonomia. Deveras, tais estímulos são instrumentos excepcionais de intervenção do Estado na economia, razão pela qual sua criação e admissibilidade (legitimidade) devem ser cotejadas à luz dos demais valores prestigiados no Texto Constitucional.

Cumpre repisar que, em se tratando de tributos extrafiscais, a medida de comparação não será a capacidade contributiva, pelo que de rigor um controle de proporcionalidade, com vistas à conformação dos ditames constitucionais (muitas vezes antagônicos) atinentes à ordem econômica e social.

Demais disso, de se registrar a possibilidade de questionamento jurisdicional acerca de normas isençionais ou estímulos arbitrários e/ou ilegais, cabendo ao ente público conferir transparência e publicidade a todos os atos que repercutam renúncia de receitas ou concessão de favores fiscais, em ordem a pluralizar o debate e viabilizar, ao fim e ao cabo, um controle de legitimidade de tais instrumentos à luz do que dispõe a Constituição da República.

REFERÊNCIAS

ARAGÃO, Alexandre dos Santos. Os ordenamentos setoriais e as agências reguladoras independentes. *Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Estado do Rio de Janeiro*, vol. VI, 2000.

ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. 2ª edição. São Paulo: Malheiros, 2009.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, 6ª edição. Rio de Janeiro: Ed.Forense, 1985

BARBOSA, Hermano Antônio do Cabo Notaroberto. *Regulação Econômica e Tributação: o papel dos incentivos fiscais*. In *Direito Tributário e Políticas Públicas*. Coordenador: José Marcos Domingues. São Paulo: MP Editora, 2008.

- BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário, 4ª edição. São Paulo: Noeses, 2007.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, 18ª edição. São Paulo: Ed.Saraiva, 2007
- FILHO, Aurélio Pitanga Seixas. Teoria e Prática das Isenções Tributárias. 2ª edição. Rio de Janeiro: Ed.Forense, 2003
- GARGARELLA, Roberto. As teorias da justiça depois de Rawls: um breve manual de filosofia política. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2008
- GRAU, Eros Roberto. A ordem econômica na Constituição de 1988, 15ª edição. São Paulo: Malheiros, 2012
- HABERMAS, Jürgen. A inclusão do outro. Estudos de Teoria Política. Tradução: George Sperber e Paulo Astor Soethe (UFPR). São Paulo: Edições Loyola, 2002
- JIMENEZ, Adolfo J. Martins. El regimen jurídico de las ayudas de estado y las normas de natureza tributaria. In Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Union Europea, 2011
- LINDOHOLM, R.W., Introducción a la Política Fiscal, Madrid, 1958
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo, 29ª edição. São Paulo: Malheiros, 2011
- MONCADA, Luis S. Cabral de. Direito Econômico, 2ª edição. Coimbra: Coimbra Editora, 1998
- MORAES, Bernardo Ribeiro de. Doutrina e Prática do ISS, 1ª edição. São Paulo: Editora RT, 1978
- MURPHY, Liam e NAGEL, Thomas. O mito da propriedade: os impostos e a justiça. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005
- NABAIS, José Casalta. Direito Fiscal, 2ª edição, Coimbra: Almeda, 2003
- NETO, Diogo de Figueiredo Moreira. Direito Regulatório, Rio de Janeiro: Renovar, 2003
- SEN, Amartya. A ideia de justiça. Tradução de Denise Bottmann e Ricardo Doninelli Mendes. São Paulo: Editora Companhia das Letras, 2011
- SHOUEIRI, Luis Eduardo. Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica. Rio de Janeiro: Forense, 2005
- TIPKE, Klaus. Moral Tributária do Estado e dos contribuintes. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sérgio André Fabris, 2013
- WLALZER, Michael. Spheres of Justice. A defense of pluralismo and equality. New York: Basic Books, 1983