

O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E A EXTRAFISCALIDADE

NELSON RUBENS RUFFE BORGES

DISSERTAÇÃO SUBMETIDA À COORDENAÇÃO DO  
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO, COMO REQUISITO  
PARCIAL PARA OBTENÇÃO DO GRAU DE MESTRE  
UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ - UFCE,

Ac. 64054  
T336.2  
B738.2  
R13832325  
FORTALEZA - 1988

MEUS AGRADECIMENTOS A DIRETORIA DAS FACULDADES INTEGRADAS  
COLÉGIO MODERNO, POR TODO O APOIO INDISPENSÁVEL A CONCRETIZA  
ÇÃO DESTE IDEAL.

A MEMÓRIA DE MINHA MÃE GIMOL E  
AO MEU PAI JEFFERSON, AOS QUAIS  
DEVO TUDO QUE SOU, DEDICO ESTE  
TRABALHO.

## RESUMO

A utilização dos tributos tão somente com o objetivo de proporcionar a obtenção de receita necessária ao custeio das atividades estatais constitui, na atualidade, uma teoria já há bastante tempo superada.

Assim é que se pode observar que o moderno estado social vem utilizando cada vez mais os seus tributos com finalidades extra fiscais, especialmente no que respeita aos impostos.

Neste quadro torna-se bastante visível o emprego do sistema tributário na intervenção no comércio exterior, na promoção do desenvolvimento de atividades econômicas consideradas importantes; na redução de desníveis de desenvolvimento entre as diversas regiões que integram um mesmo País; na redução de consumo de produtos considerados prejudiciais à saúde pública, dentre outros objetivos.

A análise histórica do sistema tributário nacional permite a observação de que, à exemplo dos países considerados como dotados de modernos sistemas tributários, as funções extra fiscais da tributação vem sendo cada vez mais exploradas, o que entretanto não impede a constatação de que ainda careçam serem adotadas uma numerosa série de medidas que permitam uma exploração mais racional da extra fiscalidade, adotando-se inclusive a necessária cautela no sentido de se evitar o desvirtuamento dos objetivos visados.

## SUMMARY

The use of tribute only with the objective of producing the necessary income to support the state activities is today a deleted theory.

Thus it may be seen that the modern social state is more and more using tribute with extra fiscal ends specially concerning taxes.

Within this situation it is largely seen the use of the tributary system involving foreign trade, promoting and developing important economical activities, reducing under level of development between different regions of the same country, reducing consume of products considered dangerous for public health, among other purposes.

Historical analyses of the national tributary system allow us to observe that in comparison with those countries considered equipped with modern tributary systems extra fiscal functions of tribute are more and more explored in Brazil. It also may be seen, however, that a large series of measures to ensure a more national use of extra fiscal activities is still lacking as well as the adoption of necessary care to avoid change in the expected goals.

## INTRODUÇÃO

Em que pese a importância da receita pública obtida através da cobrança de tributos, particularmente nos Países Capitalistas, não se pode subestimar o potencial de extrafiscalidade dos tributos.

De fato, no moderno Estado intervencionista a receita tributária contribui fundamentalmente para o custeio da máquina estatal, entretanto, utilizam-se os tributos como regulador das forças sociais e econômicas.

Isto posto merece destaque, pois, o papel desempenhado pelos tributos para a consecução dos objetivos desenvolvimentistas no Estado Moderno.

O aspecto de extrafiscalidade se reveste também de especial importância nos Países que ainda não logram alcançar um expressivo nível de desenvolvimento, à exemplo do Brasil.

Nestes Países, aliada a outras medidas governamentais, a utilização da tributação com fins extrafiscais, indubitavelmente, como ocorre nos Países mais desenvolvidos, também representa um instrumento propulsor do desenvolvimento.

No momento em que se pretende adotar significativas mudanças na estrutura social, política e econômica brasileira consideramos sobremaneira oportuna a abordagem da viabilidade, necessidade e importância da adoção de medidas extrafiscais no Brasil.

Tal entendimento nos levou, assim, a optar pela análise do assunto como tema central do presente trabalho.

# CAPÍTULO I

## A ATIVIDADE FINANCEIRA PÚBLICA

### I.1. CONCEITO

Nos primórdios da humanidade, segundo nos narra a História, o homem viveu, a princípio, isoladamente e, posteriormente, reconhecendo a necessidade de associação como seu semelhante, passou a formar pequenos bandos que, desta forma, dispunham de melhores condições para enfrentar toda sorte de adversidades que se lhes apresentavam. Tais grupos foram se tornando cada vez maiores, arregimentando, segundo um princípio natural de necessidade de associação com os seus semelhantes, maior número de componentes, - o que originou a necessidade do estabelecimento de regras que regulamentassem e tornassem possível a vida humana em sociedade. A partir do reconhecimento desta necessidade, verificou-se a criação do Estado, que "... nem sempre teve essa denominação, nem tampouco encobriu a mesma realidade", segundo PAULO BONAVIDES<sup>1</sup>.

Do seu surgimento, até os tempos hodiernos, ao Estado foi estabelecida uma série de atribuições, cada vez mais vastas e mais complexas.

Simultaneamente ao desempenho de todo este conjunto de atividades que lhe é inerente, ao Estado torna-se imprescindível o desenvolvimento de uma atividade financeira, conforme observa o pranteado Professor RUBENS GOMES DE SOUZA<sup>2</sup>.

Neste mesmo sentido, manifesta-se DANIEL COELHO DE SOUZA ao afirmar, na definição finalística do Estado adotada por diversos autores, que: "A Nação, como qualquer sociedade,

tem índole teleológica, atua para a concretização de fins. A característica do Estado seria a de mobilizar recursos nacionais para efetivar esses fins"<sup>3</sup> - considerando-se a atividade financeira como imprescindível à mencionada mobilização de recursos.

Neste sentido, se pronuncia BERNARDO RIBEIRO DE MORAES<sup>4</sup> afirmando que:

"Ao lado de sua atividade política, social e administrativa, o Estado exerce, também, uma atividade especialmente destinada à obtenção de recursos monetários, sua gestão e aplicação (...) denominada de atividade financeira do Estado."

Complementando tal entendimento, SYLVIO SANTOS FARIA<sup>5</sup> considera indispensável o conhecimento da atividade estatal como um todo para o conhecimento da atividade financeira como parte desta.

Diferindo da atividade financeira exercida pelo particular pela necessidade constitucional da elaboração do orçamento<sup>6</sup>, como também pelo fato de que, enquanto para o Estado a atividade financeira constitui um meio necessário para a realização de outras atividades, para o particular, a atividade financeira constitui um fim em si mesma, nos termos da observação de RUBENS GOMES DE SOUZA<sup>7</sup>. A atividade financeira pública não deve ser confundida com a economia de mercado, uma vez que, naquela, o único agente é o Estado, como também pelo seu sistema complexo de valorações, que não se fundamenta apenas no princípio da utilidade que domina a economia de mercado<sup>8</sup>.

A atividade financeira pública, basicamente, constitui o conjunto de procedimentos adotados pelo poder público visando à obtenção, à gestão e ao dispêndio dos recursos públicos, de modo a possibilitar ao Estado desempenho satisfato-



tório do conjunto de atividades que lhe é inerente.

Este conceito de atividade financeira pública, diversamente do que se pode verificar no que diz respeito a inúmeros conceitos estabelecidos pelo conhecimento jurídico, não parece ser contestado, ainda que expresso com diferenças semânticas, como podemos observar ao analisar o conceito de DE PLÁCIDO E SILVA<sup>9</sup>, para quem constitui a atividade "...no sentido de captar e conseguir os recursos ou riquezas indispensáveis a suprir suas precípuas necessidades, na manutenção dos serviços que asseguram o funcionamento de suas instituições, indicativas, então, de suas atividades jurídico-sociais"; a conceituação de CLÁUDIO MARTINS<sup>10</sup>, que entende ser "...atividade desenvolvida pelo Estado para obter, administrar e empregar meios, notadamente pecuniários, para satisfazer às necessidades de sua alçada"; ou o conceito firmado por JOSAPHAT LINHARES<sup>11</sup>, que entende ser a atividade financeira pública, "a ação desenvolvida pelo Estado para o conseguimento de recursos e o seu emprego na satisfação das necessidades públicas", ainda que se possa notar a omissão da fase correspondente à gestão, por parte da citação. Alguns autores, entretanto, a deixaram subentendida. O mesmo se pode verificar por parte de renomados doutrinadores estrangeiros<sup>12</sup>.

Da breve análise destes conceitos infere-se, concordando com JOSÉ PACIULLI<sup>13</sup>, que a atividade financeira do Estado é regida pelo princípio da conveniência, assentado que é, no interesse público, que abrange tudo o que, a juízo dos governantes, é conveniente ao Estado, ou, como prefere PETRELLI GASTALDI<sup>14</sup>, indispensável para que o Estado desempenhe satisfatoriamente sua missão de supervisor do bem-estar social dos cidadãos abrangidos por sua soberania.

Neste sentido, também YLVES GUIMARÃES<sup>15</sup> admite a prevalência do princípio do máximo benefício social da atividade financeira pública, aclamado por HUGH DALTON.

É, portanto, de importância fundamental, que no desempenho da atividade financeira do Estado, os gestores públicos objetivem principalmente os interesses sociais. Conforme as palavras de YLVES GUIMARÃES<sup>16</sup>, devem:

"... editar normas para que a sua atividade financeira seja levada até o ponto em que o último tostão arrecadado pelo Estado encontre aplicação pública socialmente mais útil do que teria em mãos privadas, ou ainda, até o ponto em que a última despesa realizada pelo Estado demonstre utilidade social superior à que resultaria de serem deixados à liderança empresarial os fatores e bens insumidos na atividade pública."

## I.2. EVOLUÇÃO DA ATIVIDADE FINANCEIRA PÚBLICA

A atividade financeira pública é atualmente considerada como objeto de estudo, tanto da Ciência das Finanças, que visa elaborar princípios para o seu melhor desenvolvimento, pesquisando as relações que se desenvolvem dentro desta atividade; quanto ao Direito Financeiro, no que respeita à sua disciplinação normativa, conforme observa RUY BARBOSA NOGUEIRA<sup>17</sup>, no que concorda implicitamente BENVENUTO GRIZIOTTI<sup>18</sup>, ao acreditá-la objeto de estudo da Ciência das Finanças, quando busca os princípios da repartição dos gastos públicos, bem como os meios adequados à sua aplicação, e ainda como matéria de interesse do Direito Financeiro, ao estudar as regras jurídicas que determinam a repartição. A atividade financeira é também relacionada ao Direito Tributário, no que tange à obtenção de receita através da cobrança de tributos. Tendo sido constituída concomitantemente à criação do Estado, tem se desenvolvido, juntamente com este, como consequência direta da soma de atribuições estatais que, conforme se pode verificar, tem se tornado cada vez mais ampla, principalmente se considerado o moderno Estado intervencionista.

Dado o grau de desenvolvimento alcançado pela ativi

dade financeira, atualmente esta apresenta dois aspectos ,  
quais sejam, o aspecto fiscal e o extrafiscal. O primeiro é di-  
retamente relacionado à obtenção de recursos financeiros, que  
tanto pode se verificar através da cobrança de tributos, como  
também das atividades empresariais desenvolvidas pelo Estado,  
em regime de monopólio ou não, para a satisfação das necessi-  
dades públicas. O segundo, isto é, o aspecto extrafiscal, cor-  
responde à procura dos meios capazes de ordenar a conduta eco-  
nômica e social da coletividade. Ou, usando as palavras de  
GRIZIOTTI<sup>19</sup>, "...el conjunto de las operaciones financieras  
destinadas al logro inmediato de determinados fines del Esta-  
do." Neste sentido, também alguns doutrinadores, tanto nacio-  
nais quanto estrangeiros, têm se manifestado<sup>20</sup>.

Observando-se que as necessidades públicas crescem  
paralelamente ao intervencionismo estatal, conforme bem de-  
monstra ALBERTO DEODATO<sup>21</sup>, destaca-se a relevante importân-  
cia da qual se revestem os tributos na atividade financeira  
do Estado moderno, considerado o aspecto extrafiscal da tri-  
buição. Tal afirmativa é compartilhada por grandes estudio-  
sos da matéria, como ZOLA FLORENZANO<sup>22</sup>, ao considerar impres-  
cindível ao Estado a atividade econômica a ser desenvolvida  
através de um processo racional de tributação.

No que diz respeito ao aspecto fiscal da tributação  
e sua importância para a atividade financeira pública, convém  
observar o destaque dado por LÉON WALRAS<sup>23</sup> quanto ao papel  
dos tributos como financiadores dos gastos públicos.

Convém frisar que a importância da tributação para  
a atividade financeira pública já era constatada há mais de  
um século por MARCOS MINGHETTI perante a Câmara dos Deputa-  
dos da Itália, em 1861, conforme cita BENVENUTO GRIZIOTTI<sup>24</sup>.

Uma vez analisada a importância que tem a figura do  
tributo na atividade financeira do Estado moderno, especial  
destaque deve ser atribuído à sua importância para o Estado

capitalista, consoante assinala acertadamente HUGO DE BRITO MACHADO<sup>25</sup>, em feliz assertiva de que "A tributação é, sem sombra de dúvida, o instrumento de que se tem valido a economia capitalista para sobreviver."

De fato, não obstante ser mencionada, por Marx e Engels, a importância que possui a tributação, no caso, através de imposto fortemente progressivo, como instrumento de reforma nos países mais adiantados, observa-se que a tributação nos países socialistas é emprestada importância bem menor do que nos países capitalistas, onde a tributação merece destaque não apenas no seu aspecto extrafiscal, como importante instrumento de reformas políticas, econômicas e sociais, mas também no que concerne ao seu caráter de principal fonte geradora dos recursos necessários à manutenção do Estado, num sistema econômico fortemente caracterizado pela privatização dos meios de produção e de geração de recursos financeiros. Tal não ocorre na economia dos países socialistas, nos quais a estatização das grandes fontes geradoras de recursos financeiros lega à tributação um papel de segunda importância no financiamento dos gastos do Estado com o conjunto de atividades que lhe é inerente.

Observando-se que as atividades públicas, de um modo geral, representadas através do conjunto de atribuições competentes ao Estado, pelo próprio processo de desenvolvimento em que se encontram as sociedades modernas, tendem a desenvolver-se; constatando-se a imprescindibilidade da atividade financeira pública para a manutenção das demais atividades estatais e, calculando-se ser aquela objeto de estudo tanto da Ciência das Finanças quanto do Direito Financeiro, torna-se indispensável que se conclua sobre o constante processo de reformulação por que passam ambas as Ciências, mais aceleradamente nas últimas décadas, com o advento cada vez mais definido do intervencionismo estatal, conforme será observado nos próximos capítulos.

### I.3. PAPEL DAS FINANÇAS PÚBLICAS

Conforme a teoria predominante à época do liberalismo, o Estado deveria interferir o mínimo possível no setor econômico, considerando-se, então, que a não intervenção do Estado seria suprimida pela liberdade das forças econômicas, que acabariam por se regularem mutuamente. Seria como u'a mão invisível que se incumbiria de reger o funcionamento das sociedades, limitando-se o Estado a uma condição meramente contemplativa, consagrando-se, então, o princípio clássico do *laissez faire, laissez passer*, celebrizado através da Revolução Francesa que, "... por seu caráter preciso de revolução da burguesia, levará à consumação de uma ordem social, onde pontificava nos textos constitucionais, o triunfo total do liberalismo", segundo narra PAULO BONAVIDES<sup>27</sup>.

Referida condição contemplativa do Estado acabou por resvalar para o mais dissimulado dos totalitarismos, como bem observa OTHON SIDOU<sup>28</sup> ao discorrer sobre o assunto, com a prevalência dos interesses das classes economicamente mais fortes. Durante a fase do liberalismo não apenas se considerava a existência de leis naturais que governavam a todas as sociedades humanas como também a total impossibilidade de serem mudadas tais leis, em decorrência do caráter de perfeição que possuíam, conforme observa com acerto CARLOS GIDE<sup>29</sup>.

Concomitantemente ao exagero originado pela adoção das idéias liberalistas, uma extremada situação de miséria, foi estabelecida em consequência da ilimitada exploração das classes menos favorecidas pelas classes mais abastadas, completamente imunes a qualquer tipo de limitação estabelecida pelo Estado liberal, governado sempre sob a prevalência do princípio da irrestrita liberdade. Formaram-se verdadeiras legiões de trabalhadores e seus familiares que, sujeitos ao jugo do poder econômico dissimulado pela perversa liberdade contratual, passaram a viver em situação de extrema penúria, o que serviu para abrir caminho a uma série de obras que atra

íram a atenção do mundo sobre a miséria do operariado e o aspecto social dos problemas econômicos, dentre as quais se destaca a obra clássica de SISMONDE DE SISMONDI, "Nouveaux Principes", publicada em 1814, citada por PAUL HUGON<sup>30</sup>.

A tão difundida idéia do abstencionismo estatal e as conseqüências do *laissez-faire laissez-passer*, tão bem observados e descritos pelos Autores da época, originaram uma condição de constante exigência do intervencionismo estatal, a fim de que, pelo estabelecimento de regras e de condições, ampliando a ação estatal, como também pela execução de determinadas atividades econômicas pelo Estado, na condição de titular, fossem criadas condições de vida mais favoráveis ao operariado tão sacrificado pelo liberalismo.

Para atender tais reclamos, o Estado passou a aderir às idéias intervencionistas, principalmente após a segunda grande guerra mundial, ainda que já se pudessem observar medidas de caráter intervencionistas, embora que mais tênues, há mais tempo, como forma de mitigar as indesejáveis conseqüências do liberalismo econômico e do liberalismo político, criação da burguesia para resguardar seus interesses, bem observado por NAPOLEÃO MAIA FILHO<sup>31</sup> que afirma:

"Enquanto o liberalismo político se qualificou historicamente pela multiplicidade normativa, disciplinando detalhadamente todas as funções do Estado, de sorte a limitar eficazmente o Poder Político, abrindo espaços ao exercício da liberdade burguesa, o liberalismo econômico timbrava pela ausência de normas racionais aplicáveis ao mercado."

A crise da economia mundial, instaurada após a segunda grande guerra, também concorreu decisivamente para que Estados modernos, a par da regulamentação das atividades econômicas, se empenhassem com maior freqüência no exercício dessas atividades, com o desempenho de novas funções econômicas, do que, no dizer de MAURICE DOBB<sup>32</sup>, resultou um "capitalismo

de Estado".

A posição intervencionista nos campos político e econômico, adotada pelo Estado, sobremaneira após o segundo grande conflito mundial, realizou-se concomitantemente a uma atitude intervencionista também no âmbito jurídico, segundo NEOMÉSIO DE SOUZA<sup>33</sup>, ao observar com acerto que:

"A ação intervencionista, como não poderia deixar de ser, também se fez sentir no universo do Direito e, desse impacto, tem resultado profundas transformações na ordem jurídica, encaminhando-a para a criação e dinamização de novos mecanismos legais no campo social e político, especialmente no domínio econômico."

Sem dúvida que profundas alterações operadas no âmbito do Direito tornaram-se indispensáveis, não apenas para suprimir as limitações de ordem legal e, não raro, constitucionais, que se opunham ao intervencionismo do Estado, como também para criar o ordenamento legal necessário aos procedimentos surgidos em decorrência da substituição do Estado liberal, espectador dos acontecimentos, pelo Estado intervencionista, regulador e provocador dos acontecimentos.

O intervencionismo estatal produziu, também, profundas alterações no tocante às finanças públicas, instaurando-se, então, aquilo que se denominou de "período moderno das finanças públicas". As finanças neutras, assim entendidas aquelas cujo objetivo único era o custeio das atividades públicas, foram gradualmente substituídas pela idéia da necessidade de serem utilizadas as finanças públicas também com finalidades ordinatórias. Como consequência da inadmissibilidade, passou-se a apelar para a fazenda "neutral" que, conforme observa com esmero RAIMUNDO BEZERRA FALCÃO<sup>34</sup>,

"... protege os favorecidos, deixando ao relento os desfavorecidos. É uma maneira de

BFD

praticar o intervencionismo às avessas, pelo menos à luz da Justiça: permite que os detentores do capital e dos recursos naturais - por via de consequência, também da mão-de-obra - amealhem mais riquezas ainda, aumentando as disparidades entre os indivíduos",

condição tão favorecida durante o período em que predominaram as idéias liberais, porém repudiada com o advento do intervencionismo do Estado.

Assim, consolidou-se a idéia das finanças funcionais, cujo objetivo extrapolava o simples custeio dos gastos públicos, mas também a correção dos desequilíbrios econômicos e financeiros ameaçadores do bem-estar público e, até mesmo, da própria segurança das instituições, ou seja, a consecução de objetivos de dirigismo e de ordenamento da economia. Já em 1922, de acordo com GERALDO VIDIGAL<sup>35</sup> era proclamado por HUGH DALTON o Princípio do Máximo Benefício Social, sustentando a dominação deste princípio sobre todo o campo das finanças públicas.

Principalmente nos países capitalistas, onde a maior fonte de receitas do Estado provém da cobrança de tributos, paralelamente ao estabelecimento das finanças públicas com funções ordinatórias, verificaram-se profundas transformações nos sistemas tributários modernos, que a par de fornecerem recursos para o custeio dos dispêndios públicos, a exemplo do que se verificou com as finanças públicas de um modo geral, também passaram a utilizar a tributação com funções políticas, sociais e econômicas, denominando-se de extrafiscalidade tais funções e que, atualmente, constituem importante característica dos tributos. Essas modificações na amplitude das finalidades dos tributos surgiram em decorrência da necessidade do moderno Estado intervencionista em poder acompanhar as profundas mudanças conjunturais que se operaram nas sociedades modernas. Neste sentido, manifestou-se com clareza WALTER BARBOSA CORRÊA<sup>36</sup>, ao afirmar que:



"A partir dos últimos anos, os princípios econômicos, que então predominavam, sofreram o impacto das vertiginosas alterações derivadas das metamorfozes sociais, provocando novas tendências nos métodos técnicos, nos meios e nos fins objetivados pelas medidas financeiras e tributárias."

Torna-se mister observar que, sendo tanto a atividade tributária, quanto a atividade financeira, de um modo geral, reguladas pelo Direito, substanciais alterações se processaram tanto no âmbito do Direito Tributário quanto no Direito Financeiro que, como toda a Ciência do Direito, de modo geral, são caracterizados pelo aspecto de mutabilidade indispensável ao tratamento jurídico adequado aos fatos sociais, por sua feita sempre em dinâmico processo de transformação.

Concluindo, observa-se que, apesar de que as transformações que se registraram na área do Direito Tributário, indispensáveis à utilização dos tributos com funções extrafiscais se terem observado com maior clareza nos últimos anos, como registra WALTER BARBOSA CORRÊA, nem por isto deve ser considerada a extrafiscalidade como uma figura jurídica produto da criação do Estado moderno, uma vez que já na Roma antiga se utilizavam os tributos com finalidades que não apenas a de simples fornecedor de recursos financeiros para o custeio dos gastos públicos.

## CAPÍTULO II A EXTRAFISCALIDADE

### II.1. CONCEITO DE EXTRAFISCALIDADE

Tendo como principais defensores VAUBAN, TURGOT, MONTESQUIEU, SISMONDI, PROUDHON e LEROY-BEAULIEU, dentre outros, a teoria de que a finalidade dos tributos se esgota no fornecimento de recursos financeiros para o custeio dos gastos públicos encontra-se, já há muito, superada.

Discordando de alguns Autores que consideram irrelevante e até mesmo desaconselhável a inclusão das razões, dos fundamentos e dos motivos da tributação na noção jurídica de tributos, há de se observar, em concordância com PAULO BARROS DE CARVALHO<sup>37</sup> que "...todo o edifício da ciência do Direito Tributário tem como ponto de referência principal a noção de tributo." Assim, torna-se indispensável que, na conceituação de tributo, se não incluam expressamente suas finalidades extrafiscais, pelo menos não sejam excluídas tais finalidades, afirmando-se serem os tributos exclusivamente fontes de receitas indispensáveis ao custeio dos gastos públicos, como querem alguns Autores contemporâneos.

Conceituada por GERALDO ATALIBA como "o emprego dos instrumentos tributários - evidentemente por quem os tem à disposição - com objetivos não fiscais mais ordinatórios"<sup>38</sup> ou um recurso técnico de que dispõem os governos como instrumento de intervenção do Estado no meio social, político e econômico, constitui a extrafiscalidade, nos dias atuais, mais do que nunca, uma das mais importantes características dos tributos, preponderantemente dos impostos, não obstante ser

também das taxas e das contribuições. Por esse motivo respeitados autores consideram indispensável a inclusão no conceito de tributos que este, além de servir como instrumento fornecedor de recursos financeiros, de que dispõe o Estado para fazer face ao volume das despesas públicas indispensáveis à manutenção satisfatória de todas as atividades que lhes são inerentes, serve também, segundo suas funções extrafiscais, como um estímulo ao comportamento das pessoas, conforme observa WALTER BARBOSA CORREA<sup>39</sup>. Ao abordar o conceito de extrafiscalidade, em pronunciamento realizado durante a VII Jornada Latino-americana de Direito Tributário, com magistral propriedade adverte PAULO DE BARROS CARVALHO:

"O conceito de extrafiscalidade envolve: a) a existência de esquemas jurídico-tributários; b) que tais esquemas se prestem à tomada de medidas regradoras de atividades sociais; c) que o legislador as empregue para tais finalidades:

A extrafiscalidade não deve ser confundida com a para-fiscalidade, pois a extrafiscalidade se presta a servir de instrumento de incentivo ou desestímulo a determinadas atividades, na medida em que estas sejam consideradas pelo poder público competente como convenientes ou inconvenientes à sociedade, consistindo característica dos tributos, impostos, taxas e contribuições. Já a para-fiscalidade consiste na transferência de uma determinada receita, não considerada pelo Código Tributário Nacional como tributo, a determinada entidade pública ou privada que possui delegação do Estado para promover a sua arrecadação e aplicá-la conforme previsão orçamentária.

Também neste sentido, em oportuna observação, SOUTO MAIOR BORGES<sup>40</sup> adverte que não se deve confundir o caráter regulador das funções extrafiscais com a para-fiscalidade, "... porque a denominação para-fiscalidade deve ser reservada para a atividade de obtenção e aplicação de recursos por ór-

gãos paraestatais".

Outra diferença que se pode estabelecer entre a extrafiscalidade e a parafiscalidade decorre do fato de que aquela sempre se reveste de uma função social, o que não o corre com esta.

A extrafiscalidade também não deve ser confundida com os tributos, que na sua própria essência possuem caráter proibitivo ou confiscatório, como sendo o tributo que é exigido em um *quantum* demasiadamente elevado, superior à capacidade econômica do contribuinte no que respeita à diferenciação baseada em causas ilícitas.

Quanto à diferenciação dos tributos de caráter preponderantemente fiscais, para os tributos acentuadamente caracterizados pela extrafiscalidade, observa-se que decorre exclusivamente dos motivos que originaram a instituição do tributo, para aquelas aprioridades na obtenção de receitas para o tesouro público, enquanto para estes prevaleceu o objetivo de provocar determinados efeitos no campo político, econômico ou social, não havendo qualquer diferenciação no campo econômico, uma vez que, a exemplo dos tributos de características acentuadamente fiscais, também os tributos de fins denotadamente extrafiscais constituem, ambos, receitas públicas.

Apesar da incontestada importância de que vem se revestindo a extrafiscalidade nos dias atuais, marcadamente a partir do fim do período liberal e início do período do intervencionismo estatal, alguns Autores ainda classificam os tributos, quanto às suas funções, em fiscais e extrafiscais, conforme suas finalidades, considerando a possibilidade de se apresentarem os tributos dotados de apenas uma destas características isoladamente, como se incompatíveis fossem en

tre si.

Uma outra corrente doutrinária prefere a classificação dos tributos em fiscais, extrafiscais e mistos, reunindo tanto características de fiscalidade quanto de extrafiscalidade, igualmente persistindo no equívoco da corrente anteriormente citada. Dentre estes doutrinadores, existem alguns que consideram os tributos mistos aqueles que são no seu entender fiscais e extrafiscais cumulativamente, como os mais numerosos.

Finalmente, uma terceira corrente, formada pela maioria dos doutrinadores que se manifestaram sobre o assunto<sup>41</sup>, considera indissociáveis os objetivos fiscal e extrafiscal, exteriorizando-se o primeiro através da repartição do ônus tributário entre os contribuintes, visando o custeio dos encargos estatais para com a coletividade, visto serem os tributos receitas obtidas pelo Estado para a satisfação dos interesses públicos, primordialmente, enquanto que o objetivo extrafiscal manifesta-se pela influência que exerce sobre a circulação, o mecanismo de formação de preços, a estrutura das rendas e das fortunas, bem como de todo um contexto social, político e econômico. Inegavelmente, as características fiscais e extrafiscais dos tributos, além de não serem incompatíveis entre si, complementam-se no sentido de permitir aos tributos que alcancem seu verdadeiro objetivo, qual seja, servir como meio para a consecução dos fins do Estado, entendendo-se como tal não apenas o custeio das despesas públicas, como também o aspecto ordinatório da tributação.

Dentre os doutrinadores favoráveis à indissociabilidade das funções fiscais e extrafiscais, um determinado grupo manifesta-se favorável à idéia de que tal indissociabilidade observa-se apenas nos impostos, considerando que os demais tributos - taxas e contribuições - apresentam apenas caráter de fiscalidade; ao passo que outro grupo de doutrinadores considera que, tanto a fiscalidade, quanto a extrafiscalidade são características inerentes a todos os tributos de um modo geral.

Não se pode negar que os impostos são os tributos que mais se prestam à utilização como instrumentos de extrafiscalidade e, dentre estes, destacam-se alguns impostos pertencentes à competência tributária da União, o que, contudo, não exclui o aspecto de extrafiscalidade do qual se revestem os impostos de competência dos Estados, Distrito Federal e dos Municípios. Afirmar-se, contudo, que é vedado o emprego das taxas e das contribuições de melhoria como tributos de características extrafiscais, constitui desatenção para com os objetivos extrafiscais sempre presentes, ainda que de forma menos acentuada, nestes tributos.

Outra divergência que se observa dentre os doutrinadores que são adeptos da teoria da indissociabilidade das funções fiscais e extrafiscais dos tributos refere-se à preponderância quer das funções fiscais, quer das funções extrafiscais. Para um grupo de doutrinadores prevalece a teoria de que inexistente preponderância de qualquer destas funções, já que ambas apresentam-se com o mesmo grau de importância nos tributos. Contrariamente à teoria de que as funções fiscais e extrafiscais dos tributos se igualam entre si, alguns doutrinadores consideram que, dependendo do tributo que for analisado, poderá se observar o prevalecimento ou da função fiscal ou da função extrafiscal.

Conforme observado, coexistem e complementam-se em todos os tributos as funções fiscais e extrafiscais, não se podendo negar, contudo, a predominância que uma destas funções costuma exercer sobre a outra, uma vez que, é exatamente através desta predominância que se efetua a distinção fática entre tributos fiscais e tributos extrafiscais. Analisando-se as funções extrafiscais do Imposto de Importação, com facilidade se pode observar que a extrafiscalidade prevalece neste tributo, onde a fiscalidade desempenha uma função supletiva, o que já não ocorre se o imposto analisado for o Imposto Único sobre Minerais que, a exemplo das tarifas alfandegárias, também é de competência da União, porém caracte-

rizada por uma função precipuamente fiscal, relegando-se à extrafiscalidade um caráter supletivo.

A análise do conceito de extrafiscalidade, nos seus mais variados aspectos, enseja a que o estudioso, sob pena de cometer imperdoável omissão, dedique certa atenção à questão referente às restrições impostas às liberdades individuais, em decorrência da aplicação de medidas extrafiscais.

Conforme foi observado a idéia da plena liberdade, que prevaleceu durante o período do liberalismo, acabou por permitir que os detentores do poder econômico exercitassem os seus interesses de forma a sobrepor-se aos dos economicamente inexpressivos, resultando num estado da mais absoluta tirania, o que bem serve para a comprovação de que, a idéia de liberdade, torna-se imprescindível o estabelecimento de determinadas normas que, se observadas, servirão como óbice para que a superioridade de alguns, manifestada de qualquer forma, permita que se ponha em risco a liberdade de outros.

Constituindo-se os tributos receitas públicas derivadas, coercitivamente, pelo Estado, convém observar que: "Não há dúvida que, sob certo aspecto, constituem os tributos, de um modo geral, uma restrição ao direito de propriedade dos contribuintes"<sup>42</sup>, como também representam limitação à liberdade patrimonial,<sup>43</sup> observando-se a distinção existente entre as expressões "limitação ao direito de propriedade" e "limitação à liberdade patrimonial", considerando-se como exemplo típico da primeira a aplicação de alíquotas elevadas para o cálculo do Imposto Territorial Rural, incidente sobre áreas não cultivadas, e vendo-se no desestímulo à importação de determinados produtos em decorrência da incidência do Imposto de Importação calculado em alíquotas elevadas, um exemplo da segunda<sup>44</sup>.

Em decorrência das mudanças dos fins políticos e administrativos do Estado contemporâneo, resultadas pela mudan

ça de comportamento adotado a partir do abandono do modelo liberal, que ocasionou como principais consequências a utilização da lei como instrumento de programação econômica, a substituição de princípios e estruturas jurídicas e a introdução de novas técnicas, paralelamente à mudança de institutos tradicionais, conforme adverte ORLANDO GOMES<sup>45</sup>, a liberdade individual, principalmente no que se refere às clássicas expressões de liberdade do trabalho, de iniciativa econômica e de gozo de bens sofreram determinadas restrições, donde se pode observar que as leis tributárias, em especial as que se distinguem por um acentuado aspecto de extrafiscalidade, concorreram para o estabelecimento dessas restrições, motivadas por interesses coletivos da sociedade.

Tais limitações à amplitude da liberdade individual, impostas pela adoção de medidas extrafiscais, devem ser tidas, entretanto, como decorrência do aspecto material, consistente na realização da justiça e do aspecto formal, consubstanciado pela realização dos fins do Estado, imprescindíveis ao Estado<sup>46</sup> de Direito, como observa com peculiar clareza ALBERTO XAVIER.

A aplicação de medidas de caráter extrafiscal, contudo, deve sempre ser efetuada sob uma política estritamente isonômica, a par do atendimento dos princípios democráticos, indispensáveis à compatibilização destas medidas às liberdades fundamentais do cidadão.

A necessidade da observância dos princípios isonômicos, no estabelecimento de medidas extrafiscais, representa uma exigência defendida pelos mais respeitados doutrinadores, que se manifestaram a respeito do assunto, ao concordarem que a aplicação de tributos caracteristicamente extrafiscais deve se conciliar, necessariamente, com o princípio da igualdade de todos perante o tributo, igualdade esta que deve se refletir, também, através da uniformidade dos tributos lançados pela União em todo o território nacional, observado que "a política extrafiscal visando o incremento da produção em determinadas



zonas do País, não deve ser entendida como distinção ou preferência em favor de alguma das demais entidades de direito público interno. Quando a União oferece estímulos fiscais - não cria distinção ou preferência específica, não visa a uma unidade da Federação ou uma célula administrativa municipal, isoladamente, mas toda uma região que, desenvolvida economicamente, trará benefícios para o País."<sup>47</sup>

O esforço pela satisfação do princípio da isonomia, na aplicação de medidas de caráter extrafiscal, entretanto, não invalida a afirmação de que: "A utilização regulatória da tributação acarreta um custo social, sob a forma de diminuição da equidade na estrutura tributária."<sup>48</sup>

Constitui-se incontestável a afirmativa de que a extrafiscalidade provoca uma certa redução no princípio de equidade da tributação. Esta redução, contudo, é facilmente justificada pelos grandes benefícios que podem ser proporcionados à comunidade através da equidade social, que deve ser obtida através da aplicação da extrafiscalidade, uma vez que, se a tributação extrafiscal representa uma redução na equidade tributária, paralelamente corresponde à ampliação da equidade social, atentando-se para o fato de que a equidade tributária possui um caráter meramente formal. Conclui-se, pois, que a aplicação de medidas extrafiscais não exclui a observância dos princípios isonômicos, pelo contrário, facilita a que o poder público possa adotar medidas práticas, objetivando a materialização destes princípios pela obtenção de maior nível de equidade social, representado pela garantia que deve assegurar a todos os seus cidadãos de condições de sobrevivência condignas com a condição de ser humano, ainda que respeitadas as potencialidades individuais, bem como não se confundindo a igualdade em sentido social com a idéia de identidade como a redução da dualidade das sociedades e das economias, principalmente aquelas que alcançaram um inexpressivo grau de desenvolvimento, como consequência da diminuição das acentuadas diferenças de níveis de desenvolvimento obser

vadas em seus interiores<sup>49</sup>.

Quanto ao emprego da tributação com fins político-sociais, ou político-econômicos ou, ainda, ambos conjuntamente, convém observar que tais objetivos em nada afetam os princípios democráticos como quer LAUFENBURGER, consistindo uma decorrência da transformação da economia que prevaleceu durante a época do liberalismo na economia intervencionista, como adverte PUGLIESE, convindo-se que o Estado intervencionista é uma realidade incontestável. Por isso, como decorrência da complexidade do mundo contemporâneo, não se encontrará qualquer ordem jurídico-econômica capitalista ou socialista onde não haja a consagração do intervencionismo do Estado.

Outrossim, também na adoção de medidas tributárias, de caráter preponderantemente extrafiscal sempre deve ser efetivada considerando-se que:

"O elemento democrático e o de atualidade são imperiosamente necessários para qualquer regulamentação econômica que pretenda impor restrições aos livres movimentos econômicos. O princípio da liberdade, tão caro à humanidade, deve provocar a dinâmica econômica no quadro determinado pelas coordenadas, representadas pela vontade da maioria do povo e pelas necessidades gerais do momento da legiferação." 50

Observado que a inserção de medidas de caráter extrafiscal deverá preceder restrita atenção aos princípios econômicos, bem como aos princípios democráticos, mesmo considerando a alteração introduzida na clássica expressão liberal de liberdade individual em decorrência da tributação extrafiscal, torna-se indispensável, àqueles que se propõem a desenvolver um estudo criterioso sobre o conceito de extrafiscalidade, ter em consideração a imperiosa necessidade de que as medidas extrafiscais sejam sempre revestidas de um caráter de ampla legitimidade.

Na cobrança dos tributos, tanto daqueles em que predomina a fiscalidade, quanto daqueles em que a extrafiscalidade prevalece, torna-se imprescindível a utilização da lei que, além de estabelecer a exigência do tributo, também determine as normas e condições gerais referentes a sua arrecadação, tais como o sujeito ativo, sujeito passivo, fato gerador, base de cálculo, hipóteses de dispensa parcial ou total da obrigação tributária, etc. Considerando-se que a idéia de representação, que tem como essência o princípio do consentimento, é a gênese do Parlamento, na condição de órgão representativo cuja incumbência primordial é a de fazer as leis, e tendo-se observado que a lei representa o indispensável meio de viabilização da cobrança dos tributos no Estado de Direito, naturalmente se conclui sobre a importância da legitimidade para a tributação, notadamente a que se pretende sirva denotadamente como instrumento de medidas extrafiscais. Neste sentido, tem-se manifestado respeitados estudiosos<sup>51</sup> contrários à teoria de que a tributação prescinde da legitimidade, baseada na inexistência de interesses públicos nos critérios que devem nortear a aplicação das receitas tributárias<sup>52</sup>, considerando a destinação que deve ser dada às receitas tributárias, sempre deve coincidir com a satisfação dos interesses públicos e a sua arrecadação ser baseada em ato legítimo do Poder Legislativo.

Outrossim, considerando-se que "Toda tributação constitui uma intervenção econômica no patrimônio dos cidadãos, provocando normalmente, na economia pública e na economia privada, consequências sociais, familiares, culturais e outras e exerce influência sobre elas", conforme oportunamente adverte VERLAGSBUCHHANDLUNG<sup>53</sup>, considerando-se que a tributação predominantemente extrafiscal é a que mais se presta à intervenção referida, nada mais óbvio do que se concluir pela importância da legitimidade que deve caracterizar as normas que instituem e regulamentam esta tributação, sem o que, estará o Poder Público despertando um sentimento natural de resistência ao cumprimento do ditame da lei tributária, o que, sem dúvida, irá afetar sensivelmente o nível de satisfação das obri

gações tributárias, por mais eficiente que seja a atividade estatal destinada à fiscalização do cumprimento das obrigações tributárias.

Entende-se, assim, que a legitimidade das normas que regulam a tributação extrafiscal serve para diluir o caráter de coercitividade que caracteriza o seu cumprimento, concorrendo para o estabelecimento de motivação a satisfação da obrigação tributária.

Observada a necessidade de compatibilização do emprego de medidas extrafiscais aos princípios isonômicos, bem como aos postulados da democracia, demonstrada a importância que possui a legitimidade para as leis que regulamentam o processo de tributação, não apenas no que se refere à aplicação dos recursos obtidos através da cobrança dos tributos, como também no convencimento que se deve tentar obter do sujeito passivo, quanto à necessidade do cumprimento das exigências tributárias, conclui-se, concordando com ANTONIO ROBERTO SAMPAIO DÓRIA<sup>54</sup> sobre a necessidade da observação dos limites constitucionais, quando do emprego de medidas de caráter extrafiscal.

Sendo a Constituição Federal a lei de maior importância no Estado de Direito, que deve ser o modelo adotado por todos os Estados que se propõem à manutenção de um regime democrático, constitui a Magna Carta, na condição de Diploma Supremo, o instrumento legal garantidor do quadrinômio extrafiscalidade, isonomia, democracia, legitimidade.

## II.2. A INSERÇÃO DA EXTRAFISCALIDADE NO ÂMBITO DA ATIVIDADE FINANCEIRA PÚBLICA

As constantes transformações econômicas e sociais, aliadas às exigências de promover o desenvolvimento provoca-

ram uma radical substituição da posição abstencionista que o Estado adotou durante o período em que perdurou a predominância das idéias liberais, por um comportamento intervencionista, decorrente do surgimento de um Estado partícipe da vida comunitária de seus cidadãos, passando a desenvolver uma atuação direta e constante na condução dos negócios sociais<sup>55</sup>.

O Estado intervencionista passa a desempenhar, além das funções que lhe caracterizaram desde a sua criação, uma outra função de grande relevância, qual seja, a função social, que se desenvolve através de ações políticas de alcance econômico-social<sup>56</sup>.

O crescente número de atribuições ao moderno Estado intervencionista se reflete, também, na necessidade deste conferir a sua atividade financeira maior amplitude. Assim, a atividade financeira pública, que durante o período do Estado liberal restringia-se à obtenção dos recursos mínimos indispensáveis, a que o Estado desempenhasse satisfatoriamente seu reduzido número de funções, e o emprego destes recursos, passou, a partir do surgimento do Estado intervencionista, a ser desenvolvida com maior abrangência. Essa atividade foi necessária para que o Estado pudesse desempenhar importante função de propulsor do desenvolvimento, conjuntamente com sua nova função social, atentando-se para a necessidade da atividade financeira ser regulada e exercida, objetivando a igualação dos custos e dos benefícios sociais.

As novas funções do Estado torna-se indispensável a inserção mais frequente de medidas de caráter extrafiscal, no âmbito da atividade financeira pública, passando estas medidas a se revestirem de crescente importância<sup>57</sup>.

A exemplo de medidas de natureza tributária, também o orçamento e os gastos públicos foram dotados de finalidades ordinatórias nas finanças do Estado intervencionista, o que concorreu para o estabelecimento de uma corrente doutri

nária completamente contrária à existência de finanças neutras.

Dado o grau de importância que passou a ser conferido à extrafiscalidade, a partir do estabelecimento do intervencionismo estatal, observa-se certo posicionamento doutrinário favorável ao emprego de medidas de caráter extrafiscal, não apenas na atividade financeira da União, como também nas atividades financeiras desenvolvidas pelos Estados e pelos Municípios componentes do sistema federativo<sup>58</sup>.

A incontestável advertência destes doutrinadores, entretanto, nos remete à observação dos obstáculos deparados tanto pelos Estados e pelo Distrito Federal, quanto pelos Municípios brasileiros, para a adoção de medidas tributárias de caráter extrafiscal. Conforme se concluiu anteriormente, apesar de se poder dotar todos os tributos - impostos, taxas e contribuições - de caráter extrafiscal, ainda assim, reconhecidamente, é o imposto o tipo de tributo que mais se presta a servir como instrumento de extrafiscalidade. Em decorrência da exagerada concentração de competência tributária em favor da função federal existente em nosso sistema tributário, o que constitui verdadeiro contra-senso ao sistema federativo, conforme será observado mais demoradamente quando da análise do sistema tributário brasileiro, a grande maioria dos impostos pertencem à competência tributária da União, o que, além de tornar insuficiente a arrecadação obtida pelos Estados, Distrito Federal e Municípios brasileiros, para fazer face à manutenção das atividades que lhes são inerentes, restringe, demasiadamente, a possibilidade de utilização de impostos como instrumentos de extrafiscalidade, causando, desta maneira, sensível abalo à autonomia que deve ser atribuída às unidades federativas em geral e aos municípios.

Ao êxito do Estado intervencionista, concebido que o desenvolvimento representa um resultado programado, contra

riamente à concepção que prevaleceu durante o liberalismo, quando o desenvolvimento era considerado mera causalidade<sup>59</sup>, como ente incumbido de promover o desenvolvimento, além da utilização de medidas de caráter extrafiscal, tornou-se indispensável o emprego de outras medidas que, combinadas com aquelas, poderiam facilitar a realização deste objetivo.

Considerando a ressonância produzida pelos problemas financeiros e econômicos nas graves perturbações sociais, conforme adverte ANTONIO SALAZAR<sup>60</sup>, notadamente nos Países que não lograram alcançar maior grau de desenvolvimento, e, objetivando a solução destes problemas, necessitou o Estado intervencionista conjugar a utilização da extrafiscalidade à adoção de medidas complementares, sem as quais as medidas de natureza extrafiscal não produziriam os resultados desejados, tais como, adoção de princípios que norteiem os gastos públicos visando à obtenção do máximo benefício social, adequando tais gastos à promoção de empregos, dentre outras medidas.

A inserção da extrafiscalidade no âmbito da atividade financeira pública também serviu para a promoção de uma justiça distributiva, observando-se com ANDRÉ FRANCO MONTORO<sup>60</sup>, "... cabe à Justiça distributiva regular a aplicação dos recursos da coletividade às diversas regiões ou setores da vida social, disciplinar a fixação dos impostos e a sua progressividade...", cabendo tal observação aos tributos, de modo geral.

Facilitando a aplicação da justiça distributiva, o Direito Tributário renovado representa uma opção que supre o emprego da força para a obtenção da reforma social, apresentando a vantagem de, cumulativamente à destruição da antiga ordem social, proporcionar o soerguimento de uma nova ordem social.

A observação de que a extrafiscalidade representa um instrumento eficaz de que se utiliza o Poder Público, para

provocar o desenvolvimento torna-se indispensável a inclusão do conceito de desenvolvimento, sob pena de tornar-se inconsistente esta observação.

Em sua obra intitulada "Cultura e Desenvolvimento em Época de Crise", CELSO FURTADO<sup>61</sup> adverte, em magistral colocação, que: "As sociedades são consideradas desenvolvidas na medida em que nelas o homem mais cabalmente logra satisfazer suas necessidades, manifestar suas aspirações e exercer seu gênio criador", considerando, com acerto, que a expressão desenvolvimento, indispensavelmente, corresponde à multiplicação das oportunidades que deve dispor o homem, como cidadão, de obter sua autorealização. Complementando suas considerações, sobre o conceito de desenvolvimento, afirma ainda o renomado Autor que: "... a concepção de desenvolvimento de uma sociedade não é alheia a sua estrutura social, e tampouco a uma política de desenvolvimento e sua implantação são concebíveis sem preparação ideológica"<sup>62</sup>, o que corrobora a afirmativa de que o desenvolvimento é alcançado como resultado de um programa e não como mera causalidade como queriam os liberais.

Ao estabelecer que:

"Art. 160. A ordem econômica e social tem por fim realizar o desenvolvimento nacional e a justiça social com base nos seguintes princípios:

- I - liberdade de iniciativa;
- II - valorização do trabalho como condição da dignidade humana;
- III - função social da propriedade;
- IV - harmonia e solidariedade entre as categorias sociais de produção;
- V - repressão ao abuso do poder econômico, caracterizado pelo domínio dos mercados, a eliminação da concorrência e o aumento arbitrário dos lucros; e
- VI - expansão das oportunidades de emprego produtivo",

a Carta Magna brasileira<sup>63</sup> evidencia o explícito reconhecimento da necessidade do Estado desenvolver suas funções in-



tervencionistas, de modo a proporcionar todas as condições necessárias para que se possa alcançar o desenvolvimento da Nação, mesmo consagrando o princípio da liberdade de iniciativa.

O perfeito dimensionamento da questão, referente ao desenvolvimento a ser promovido pelo Estado, exige a análise de princípios econômicos, fundamentais para que o Estado possa lograr êxito nos seus objetivos desenvolvimentistas, o que resulta num estreito relacionamento existente entre a Economia e o Direito, cabendo a este a regulamentação jurídica das determinações impostas por aquela Ciência, observando-se ainda que a evolução do Direito é resultante da alteração das relações econômicas, conseqüentes do desenvolvimento do processo de produção, o que comprova a existência de certo condicionamento do Direito à Economia quando focalizadas as relações nos fluxos históricos dos acontecimentos, concluindo-se pela tendência existente no sentido de desenvolver-se uma política legislativa, objetivando a institucionalização dos fins pretendidos pela política econômico-social. Dentre os vários ramos que compõem o Direito, convém observar, em concordância com o saudoso mestre ALIOMAR BALEEIRO<sup>64</sup> que, em feliz colocação, ensina: "O direito fiscal é o ramo que mais se impregna das influências econômicas. O justo ou o injusto, nos domínios do fisco, depende vivamente da conjuntura econômica".

A análise dos princípios econômicos, na determinação das regulamentações jurídicas, será efetuada mais demoradamente no item seguinte, quando da abordagem da importância que possuem as medidas de natureza extrafiscal no Estado intervencionista.

A função social da propriedade, estabelecida no inciso III do Art. 160 da Constituição Federal brasileira, como importante princípio necessário a que a ordem econômica e social promova o desenvolvimento nacional e a justiça social,

desempenha, também, importante função na inserção da extrafiscalidade no âmbito da atividade financeira pública, possibilitando a utilização da tributação ordinatória para a realização de determinados fins, que também poderiam ser conseguidos através de outras medidas político-administrativas, sem a vantagem de proporcionar, a exemplo dos tributos de caráter ordinatório, novas fontes de receita para o Estado moderno, sem que, entretanto, se deva esperar mais do tributo do que ele pode render, mais do contribuinte do que este é capaz de realizar, além de representar uma opção fora duma atuação democrática por parte do Estado.

O novo dimensionamento atribuído à amplitude da liberdade, nos dias atuais, conforme observa GUNNAR MYRDAL<sup>65</sup>, aliado ao fato de que:

"A propriedade privada, como todas as outras instituições sociais, sofre uma evolução, na qual se nota o enfraquecimento de seus atributos. A instituição da propriedade privada é levada por um caminho que tende a democratizá-la através da função social, que se tornou sua mais forte razão de ser.",

conforme adverte BERNARD PAJISTE<sup>66</sup>, observando ainda, que "... a propriedade privada é obrigada a seguir o caminho obrigatoriamente indicado pelas tendências sociais dominantes hoje em dia", considerando que o objetivo primordial da extrafiscalidade é promover o desenvolvimento, representado por um processo de mudança social global, com implicações econômicas, políticas, culturais, sociológicas e psicológicas, correspondendo a uma tendência social dominante, observando o estudioso do assunto que, ao êxito da tributação extrafiscal, e, conseqüentemente, dos fins desenvolvimentistas do Estado, torna-se imprescindível a concepção da propriedade não com o caráter absoluto que a caracterizou à época do liberalismo, mas com um caráter social, hodiernamente concebido, possibilitando o seu manejo da forma que apresente melhor conveniênc

cia ao interesse social. Compete ao Estado moderno conceber a propriedade sempre atentando para a sua função social, uma vez que a concepção da propriedade, em termos quase absolutos, frustraria qualquer tentativa de gravar mais energicamente a propriedade individual, ainda que em benefício da sociedade.

Conclui-se, pois, que a função social da propriedade, servindo de instrumento à aplicação de medidas de caráter extrafiscal, ao ponto de ambas se complementarem, deve, necessariamente, ser sempre observada pelo Estado.

A consideração de que o desenvolvimento se observa paralelamente à intervenção do Estado na propriedade privada, de tal forma que, nos países que ainda não adquiriram mais elevado nível de desenvolvimento, a propriedade ainda é exercida de forma semelhante à que predominou durante o período do apogeu das idéias liberais, extrapola os textos legais, sendo, inclusive, objeto de consideração de várias Encíclicas papais<sup>67</sup>, manifestadamente favoráveis à concepção da função social da propriedade, de forma a permitir a distribuição dos bens e riquezas, segundo um princípio de justiça social, sem, entretanto, aderirem aos excessos passíveis de serem praticados pelos Estados na limitação do direito de propriedade.

Conclui-se, pois, pela imperiosa necessidade de serem removidos quaisquer obstáculos, decorrentes da não concepção da propriedade particular, dotada de função iminente—mente social, que dificultem medidas de caráter extrafiscal cujo escopo é promover o desenvolvimento em sentido amplo, inclusive financeiro e econômico, considerando-se a ressonância que podem ter os problemas financeiros e econômicos nas graves perturbações sociais, como observa com propriedade ANTONIO SALAZAR<sup>68</sup>.

### II.3. IMPORTÂNCIA DAS MEDIDAS EXTRAFISCAIS NO ESTADO INTERVENCIONISTA

Conforme foi observado, a substituição do Estado liberal pelo Estado intervencionista, com o surgimento de uma série de amplas e complexas funções atribuídas ao Estado, consiste, hodiernamente, numa realidade inconteste. Assim se manifestam unanimemente os mais respeitadores doutrinadores contemporâneos, que se dedicaram à análise da questão, a exemplo de PAUL SAMUELSON<sup>69</sup>, que, ao abordar a necessidade de desenvolver uma expansão contínua e ininterrupta do intervencionismo estatal, afirma, com peculiar oportunidade, que: "Ya no se puede creer ningún hombre moderno que el mejor Gobierno es el que menos gobierna", observando-se assim que o intervencionismo desenvolvido pelo Estado constitui, mais do que uma necessidade irreversível, uma necessidade progressiva que, se não desenvolvida satisfatoriamente, coloca em risco de insustentabilidade, o Governo de qualquer País, independentemente do sistema adotado ser o capitalismo ou o socialismo, ou ainda, qualquer outro que derive da adoção de qualquer critério classificatório que se possa utilizar.

O intervencionismo desenvolvido pelo Estado moderno, sucessor do abstêmio Estado Liberal, pode ser observado por via de formas diretas e indiretas: "As primeiras abarcam o fenômeno do Estado protagonista da atividade econômica (...) e as segundas, envolvendo as atividades de fomento que se encerram no exercício do poder de polícia"<sup>70</sup>. Correspondem, pois, as primeiras, ao conjunto de atividades exploradas pelo Estado na condição de empresário, como as atividades relacionadas à comercialização de gêneros alimentícios de primeira necessidade, visando o barateamento de seu preço, com o objetivo de torná-los acessíveis à camada da população formada por pessoas de baixo nível de rendimentos. Quanto às atividades de fomento, representadas através do exercício do poder de polícia, constitui exemplo típico a adoção de me-

didadas de natureza extrafiscal, como a proteção a determinados produtos da indústria nacional, refletida por medidas alfandegárias visando à restrição da importação de certos produtos alienistas.

Deve-se, entretanto, observar em concordância com WASHINGTON PELUSO ALBINO DE SOUZA<sup>71</sup> que cabe a diferenciação existente entre a intervenção econômica desenvolvida pelo Estado da ação supletiva estatal, considerando-se que esta, diferentemente daquela, somente se verifica quando há omissão da iniciativa particular, como por exemplo, a exploração de determinadas atividades comprovadamente deficitárias. Prosseguindo, observa ainda o eminente mestre:

"O que se percebe, portanto, é que o termo *intervenção* apresenta-se inicialmente carregado do preconceito liberal do *repúdio* de qualquer interferência do Estado no domínio econômico. Este é reservado inteiramente à iniciativa privada. Ao mesmo tempo, na medida em que esta interferência se faz indispensável e até mesmo essencial para a ordem econômica e a concomitante ordem jurídica, abriu-se a área política para a ação econômica do Estado".

A análise do assunto conduz à conclusão de que, nos dias atuais, toda tendência intervencionista por parte do Estado, objetivando pelo menos a restrição do elenco de opções de condutas dos indivíduos, é perfeitamente justificável, observando-se que, em última análise, o que se deve proporcionar é a elevação das condições de vida do ser humano, quer através do desenvolvimento de um processo de integração das massas, nos benefícios decorrentes da civilização, quer através do estabelecimento de padrões de vida bem mais elevados do que os normalmente conhecidos ou, como quer BUYS DE BARROS<sup>72</sup>: "... ao Estado cabe, de qualquer forma, preponderante ingerência na atividade econômica do homem, a fim de que a mesma, sendo orientada e coordenada, possa oferecer-lhe melhores condições na obtenção de bens econômicos imprescindí-

veis à satisfação de suas necessidades", convindo-se que, como reflexo da intervenção estatal na atividade econômica, resultarão profundas alterações na estrutura política e social do País, conforme será observado mais atentamente, quando da análise do imposto como função política, econômica e social.

A nova amplitude da esfera de ação do Estado moderno, ultrapassada a orientação liberalista de que cabe ao Estado servir de moldura à livre concorrência das iniciativas privadas, como bem observa o Professor FABIANO JOSÉ SIDOU E COSTA<sup>73</sup>, resultou de um constante crescimento das necessidades da coletividade.

As medidas de natureza extrafiscal passaram a desempenhar importante função no Estado intervencionista, através da utilização de medidas tributárias que, a par do fornecimento dos recursos necessários ao custeio satisfatório de suas novas atribuições, possibilitaram, através da função ordinatória da tributação, combinada à manipulação do orçamento e realização de despesas também com funções ordinatórias, formando assim, um quadro de finanças ordinatórias, como adverte MANOEL LOURENÇO DOS SANTOS<sup>74</sup>; a regulamentação das atividades econômicas e financeiras dos particulares, de acordo com os interesses sociais de seus cidadãos, tendo as finanças ordinatórias como principais objetivos, segundo observa ainda o ilustre tributarista cearense: a) criar precondições para o desenvolvimento regional ou nacional; b) promover o desenvolvimento nacional ou regional com a combinação da ação governamental e da ação do setor privado; c) promover equitativa distribuição do ingresso nacional; d) consolidar o processo econômico e determinar os objetivos de produção para a economia; e) determinar condições mínimas de vida para a população; f) corrigir a estrutura dos preços e dos salários; g) regular os mecanismos econômicos; e h) proporcionar maior participação ou mesmo atuação direta do Estado na atividade econômica.

Segundo opinião manifestada no Capítulo I, ao êxito da tributação ordinatória, torna-se indispensável a adoção de outras medidas, em caráter complementar, envolvendo tais medidas a elaboração do orçamento e a realização de dispêndios também com metas prioritariamente ordinatórias, uma vez que a dispensa de tais medidas complementares à tributação extrafiscal, fatalmente resultaria na ineficácia das medidas de caráter extrafiscal em alcançar os objetivos propostos.

À Ciência das Finanças cumpre a função de nortear a política financeira a ser desenvolvida, através da utilização de medidas de natureza extrafiscal, com o objetivo de alcançar determinados resultados, observadas as conveniências políticas, econômicas e sociais da comunidade, na qual se pretende implantar a extrafiscalidade.

Os fins pretendidos, através do emprego da extrafiscalidade, são os mais diversos possíveis, o que exige um vasto e complexo grupo de medidas extrafiscais, capaz de poder proporcionar a concretização dos fins visados pelo Estado.

Para FRANCISCO MARTINEZ<sup>75</sup>, a extrafiscalidade pode ser empregada para provocar o fracionamento da terra, através de tributação mais elevada sobre os latifúndios; a redistribuição da riqueza, através da tributação progressiva sobre os lucros. Pode, também, incentivar o aumento da população com o imposto sobre os solteiros, adotados em alguns países, e até como instrumento de política anti-inflacionária, desestimulando o consumo e incentivando a poupança. Admite, também, o tributarista argentino, concordando com PREBISCH, o emprego da extrafiscalidade para reativar a produção, aumentando-se a tributação sobre os lucros, na parte incidente às rendas consumidas e concedendo benefícios fiscais ao aumento do capital de exploração.

Ao analisar a matéria, RUBENS GOMES DE SOUZA<sup>76</sup> considera importante o emprego adequado de medidas extrafiscais,

através da discriminação tributária, para artigos de primeira necessidade, artigos de semi-luxo, artigos de luxo e artigos de consumo prejudicial ou inconveniente, observado o grau de essencialidade de cada um destes produtos.

SOUTO MAIOR BORGES<sup>77</sup>, ao abordar a extrafiscalidade, admite, com peculiar propriedade que, dentre outros objetivos que podem ser alcançados, através da adoção de medidas de natureza extrafiscal, encontram-se: a) o combate às depressões, à inflação e ao desemprego; b) a proteção ao produto da indústria nacional; c) absorção da poupança e restabelecimento da propensão para o consumo; d) o emprego de medidas de tributação, objetivando a fragmentação dos latifúndios improdutivos; e) tributação incidente sobre a exploração de jogos de azar; f) medidas tributárias de incentivo à urbanização; g) tributos fortemente progressivos, incidentes sobre as grandes fortunas, réditos e heranças; h) impostos suntuários visando reduzir o consumo de produtos de luxo; e, i) combate ao celibato através da tributação, com a concessão de isenções em favor de famílias numerosas e o agravamento da tributação incidente sobre casais sem filhos.

Convém ressaltar que, apesar de contar quase duas décadas da publicação das observações do professor pernambucano, os objetivos indicados, passíveis de serem alcançados através de medidas extrafiscais, continuam sendo de grande atualidade em nosso País, a exemplo da necessidade premente de ser tributada a exploração de jogos de azar, que, presentemente, campeia no País.

No entender do mestre italiano BENVENUTO GRIZIOTTI, citado por SOUTO MAIOR BORGES, as principais funções da extrafiscalidade correspondem à proteção, que pode ser econômica, demográfica e social; à redistribuição de riqueza; à prevenção contra atos ilícitos; e, à repressão e à sanção pela prática de delitos e contravenções; advertindo, ainda, que,



nas finanças extrafiscais, se observa o prevalectimento das funções sociais sobre as financeiras.

Ao classificar os ingressos públicos, segundo os seus objetivos primordiais, em fiscais e extrafiscais, RAMON VALDEZ COSTA<sup>78</sup> ensina que os ingressos extrafiscais têm como finalidade:

"... provocar determinados efectos (...) en el campo económico o social, así por ejemplo proteger la industria nacional (derechos aduaneros), estimular el ahorro y las inversiones (incentivos), provocar desviaciones de los factores productivos a sectores que se consideran más convenientes (sobreimposición y exoneración), redistribuir la riqueza (impuestos progresivos a la renta y al capital), prohibir de hecho consumos inconvenientes (impuestos prohibitivos)".

Reportando-se a emprego de impostos para fins não fiscais, HAROLD GROVES<sup>79</sup> observa que:

"Generalmente, la finalidad primordial de los impuestos es proporcionar ingresos al tesoro publico, pero, muchas veces, hay consideraciones no fiscales que desempeñan un papel y aún pueden constituir el objeto principal en la legislación relativa a impuestos."

Prosseguindo na observação dos objetivos que podem ser visados, através da utilização de medidas tributárias extrafiscais, GERALDO ATALIBA<sup>80</sup> advverte que, na extrafiscalidade, os instrumentos tributários são empregados não com a finalidade de auferir receitas, mas de disciplinar comportamentos, objetivando fins económicos ou sociais.

Analisando a observação do brilhante tributarista, convém ressaltar que a utilização de medidas tributárias extrafiscais não exclui a obtenção de receita, como já foi ob-

servado, normalmente coexistindo tanto os fins fiscais quanto os extrafiscais, destacando-se, contudo, a preponderância de uns sobre outros.

No entender de WALTER BARBOSA CORRÊA<sup>81</sup>, os principais fins visados através da utilização da extrafiscalidade correspondem a) proporcionar estímulo ao comportamento dos indivíduos; b) provocar, de maneira consciente, este estímulo; e c) não objetivar, fundamentalmente, a obtenção de recursos pecuniários, destacando que o primeiro desses objetivos é que dá a tônica fundamental da extrafiscalidade; com o que se deve concordar, desde que a este objetivo seja adicionado, também, o desestímulo a determinados comportamentos considerados socialmente desinteressantes.

WILHELM GERLOFF e FRITZ NEWMARK<sup>82</sup> ao conceituarem o imposto, observam que, neste "... el objeto de realizar otros fines administrativos, en particular, económicos y político-sociales", advertindo ainda que a caracterização da extrafiscalidade de um tributo se verifica com a manifestação, com a sua cobrança, de interesses outros além da arrecadação de recursos.

Discordando desta afirmativa, observa-se que a extrafiscalidade de um tributo não se manifesta, necessariamente, durante a sua cobrança, podendo manifestar-se, também, por intermédio da concessão de isenção do tributo, conforme será observado mais detidamente quando da análise do assunto em Capítulo próprio, como por exemplo, através da concessão da isenção de Imposto de Circulação de Mercadorias à atividade de comercialização de determinados produtos, considerada importante para o desenvolvimento de certa região; como também através da imunidade tributária, a exemplo da vedação constitucional à cobrança de impostos incidentes sobre livros, jornais e periódicos, assim como o papel destinado à impressão destes, prevista através do inciso III, "a", do art. 19 da Magna Carta brasileira, representando o estímulo concedido à

cultura nacional.

Considerado como um dos clássicos do liberalismo, nem por isto ADAM SMITH<sup>83</sup> deixou de observar a possibilidade do emprego da tributação com fins extrafiscais, ao recomendar a incidência de impostos sobre artigos de luxo, preferíveis aos impostos sobre artigos de primeira necessidade, pois aqueles incidem, basicamente, sobre artigos consumidos por pessoas de mais elevado padrão financeiro, principalmente se recaírem sobre artigos de luxo importados. Admite, também, que os impostos incidentes sobre artigos de luxo são pagos "voluntariamente", posto que o consumidor os confunde com o próprio preço da mercadoria.

A vingar o fato de o consumidor de artigos de luxo confundir o tributo incidente sobre estes artigos com o próprio preço da mercadoria, como determinante da "voluntariedade" do pagamento do tributo, conforme ensina SMITH, convém observar, também, que os tributos incidentes sobre gêneros de primeira necessidade se caracterizariam pela "espontaneidade" ao seu pagamento, posto que também os consumidores destes produtos não costumam distinguir, o tributo efetivamente pago, do preço da mercadoria; pelo que é contestável a advertência da "espontaneidade" decorrente da não distinção do valor do tributo. A análise jurídica da questão, considerado que todo tributo representa uma prestação compulsória exigida coercitivamente, corrobora a observação da imprecisão do renomado estudioso, ao admitir a "voluntariedade" no pagamento do imposto incidente sobre artigos de luxo.

Defendendo implicitamente uma idéia totalmente defasada sobre a utilidade da tributação extrafiscal, WILLIAM PETTY<sup>84</sup> adverte para a necessidade de um imposto incidente sobre títulos e dignidades, que "...permitirá verificar a eventual elevação de homens a imerecida proeminência, de modo que poderá ser empregado na implementação do verdadeiro mérito".

Considera-se defasada esta afirmativa, quer pela inexistência, nos dias atuais, da costumeira concessão de títulos e dignidades, quer pelo fato de que, atualmente, não se concebe mais a idéia de que sejam expedidos títulos de dignidades em função da riqueza dos agraciados. Há, contudo, de se considerar que, à época em que viveu PETTY, suas idéias acima expressadas além de serem perfeitamente viáveis, revestiam-se de um singular caráter de acerto e validade.

Contrariamente ao que se verificou a respeito da idéia de criação de um imposto incidente sobre títulos e dignidades, considera-se de extrema atualidade as advertências de PETTY<sup>85</sup> sobre a importância de medidas extrafiscais, representadas pela incidência de impostos sobre produtos importados, visando aumentar o consumo de produtos nacionais. Igualmente de notável atualidade é a sugestão do Autor sobre a taxaço de bens supérfluos, "... por ser um imposto inofensivo".

JEAN-BAPTISTE SAY<sup>86</sup> admite, implicitamente, através da tributação a possibilidade da adoção de medidas de caráter extrafiscal, ao observar o efeito distributivo dos impostos, inclusive com a criação de novos empregos.

A este respeito torna-se conveniente trazer à colação a oportuna advertência do economista PAUL SINGER<sup>87</sup> de que, o emprego que resulta em salário demasiadamente restrito não pode ser considerado como meio de distribuição dos benefícios decorrentes do desenvolvimento, o que torna necessário, mesmo reconhecendo o acerto de SAY quanto à possibilidade da utilização de medidas tributárias de natureza extrafiscal, destacar a necessidade de uma remuneração satisfatória para que se obtenha o efeito distributivo.

Como se pode observar, os objetivos a serem alcança

dos, através da adoção de medidas de natureza extrafiscal, são as mais variados possíveis, determinados de acordo com as necessidades peculiares a cada comunidade onde se pretende implantá-las, observando-se a indispensável necessidade de conjugação de medidas de caráter econômico à regulamentação jurídica, garantidora do cumprimento destas medidas, para o êxito das medidas extrafiscais, conforme observado.

Além dos inúmeros objetivos que podem ser alcançados através da adoção das medidas extrafiscais citadas, destacam-se, ainda: a) o incentivo à exportação de produtos nacionais, através da concessão de estímulos fiscais à exportação; b) redução do preço de venda de determinados produtos nacionais, inclusive agrícolas, através do abrandamento da tributação incidente sobre os similares produzidos no exterior; c) desenvolvimento interregional, visando diminuir as acentuadas diferenças de nível de desenvolvimento observadas entre as diversas regiões do país, através de incentivos fiscais para a implantação de novas empresas e a conseqüente criação de novas opções de trabalho nas regiões de incipiente nível de desenvolvimento; d) desestímulo ao consumo de produtos considerados prejudiciais, como a bebida alcoólica, o fumo e outros produtos prejudiciais à saúde; e) desenvolvimento de determinados setores da economia, através de incentivos para a exploração de determinadas atividades; f) estímulo à cultura e à arte, através de incentivos fiscais às atividades relacionadas à produção e divulgação cultural; g) desestímulo à remessa de lucros para o Exterior, disfarçada ou não, por intermédio de elevada tributação incidente sobre o envio de valores para o exterior; além de tributos outros, podendo se considerar, inclusive, a importância que possuem os efeitos sócio-políticos e econômicos das medidas extrafiscais, para a segurança nacional, ao eliminar problemas que podem abalar a segurança interna e externa da Nação.

## II.4. OBSTÁCULOS À UTILIZAÇÃO DA EXTRAFISCALIDADE

Conforme observado nos parágrafos anteriores, a adoção de medidas de natureza extrafiscal tem por objetivo fundamental promover o desenvolvimento, emprestando-se a este um conceito de abrangência de modo a produzir resultados que beneficiem a toda a coletividade, uma vez que não se pode conceber a idéia de desenvolvimento restrito apenas a determinados grupos ou setores da sociedade. Ao conceito de desenvolvimento, necessariamente, acha-se, portanto, implícita uma idéia socializante, quanto aos efeitos proporcionados por este.

Observou-se, outrossim, que a extrafiscalidade é diretamente resultante do intervencionismo estatal, objetivando promover o desenvolvimento, considerado como um resultado programado pelo Estado intervencionista, sucessor do Estado liberal.

A extrafiscalidade, que segundo adverte com esmero PAULO BARROS DE CARVALHO, tanto pode ser manifestada quando da criação do tributo ou, *a posteriori*, através do amoldamento da norma fiscal, como instrumento de destacada importância de que dispõe o Estado para promover o desenvolvimento, representa uma determinada restrição, conforme visto, na amplitude das liberdades individuais, condicionando estas em função do interesse coletivo, como se observa, por exemplo, na restrição ao direito de propriedade decorrente da observância da função social da propriedade.

Em sentido mais amplo, deve ser considerada a necessidade de contenção dos abusos do poder econômico, gerador do despotismo econômico e da inobservância da função social da economia, pela importância capital que possuem como obstáculo ao desenvolvimento, para o êxito da tributação extrafiscal<sup>88</sup>, na medida em que se torna, de fundamental importância, a necessidade da extinção da excessiva preponderância e hege-

monia de determinados segmentos da sociedade sobre os demais, provocando, inevitavelmente, um conflito de interesses, onde o coletivo deverá predominar sobre o particular.

Assim, consideradas as restrições impostas pela extrafiscalidade a determinados interesses, não raramente escusos, torna-se facilmente previsível a reação de determinados grupos ao emprego de medidas tributárias de natureza extrafiscal, inclusive de conotação política, uma vez que "... la intervención conforme al mercado en el proceso político-económico nunca es apolítica. Baste recordar que el impuesto a los réditos progresivo, hoy una cosa totalmente natural, ao ser introducido fue tildado de comunista"<sup>89</sup>.

Tais reações, notadas mais facilmente nos Países que apresentam menor grau de desenvolvimento, onde o nível cultural e, conseqüentemente, a politização das massas é demasiadamente incipiente, o que facilita a predominância de interesses contrários ao emprego da extrafiscalidade, fundamenta-se em pretextos que, sem maiores dificuldades, são satisfatoriamente contraditados, reveladores de certo resquício das idéias que vigoraram à época do liberalismo.

Constitui um argumento ao qual costumam recorrer os defensores da inaplicabilidade das medidas extrafiscais, o do princípio da liberdade, tão grato ao ser humano, é sensivelmente afetado pelo emprego de medidas extrafiscais.

A este respeito foram feitas, nos parágrafos anteriores, demoradas observações que levam à conclusão de que a adoção da extrafiscalidade, ao restringir, de certa forma, a amplitude das liberdades individuais, visa servir como asseguradora das liberdades coletivas, assim entendidas, a garantia de que todos tenham liberdade de poder participar dos benefícios resultantes do desenvolvimento, equitativamente, ainda que observadas as limitações das mais variadas ordens,

inerentes à própria natureza de cada indivíduo, assegurando-lhe, desta forma, a condição de cidadão, na mais escorreita acepção do termo.

Ao argumento de que a extrafiscalidade prejudica as liberdades individuais, adiciona-se o de que inexistente a observância dos princípios isonômicos na utilização de medidas de natureza extrafiscal.

A exemplo da contradição do argumento anteriormente enfocado, nos parágrafos que precedem, foi abordada detidamente tal alegação, concluindo-se que qualquer abalo que se possa verificar no princípio da isonomia tributária, tem como respaldo a isonomia social, uma vez que a adoção de medidas que, sob certo aspecto, podem ser consideradas como tributárias, discriminatórias, tem como objetivo primordial garantir a observância do critério de justiça social, assegurando-se a todos condições mínimas de padrão de vida condigno com a condição de ser humano, observando-se a necessidade do princípio da igualdade desempenhar papel básico no setor das finanças públicas, assim consideradas "... a soma de meios ou de recursos postos à disposição do Estado para a satisfação de suas necessidades."<sup>90</sup>

Desta forma, a afirmativa de que a utilização de medidas extrafiscais na tributação é prejudicial ao princípio da igualdade, consiste em total improcedência, observados os argumentos que se opõem a tal afirmativa, considerando-se, ainda, em concordância com o destacado jurista PONTES DE MIRANDA<sup>91</sup>, que a igualdade não exclui a adoção da proporcionalidade nem da progressividade, como consequência da segunda.

Outro argumento normalmente empregado por aqueles que defendem interesses contrários à extrafiscalidade, é o de que é duvidosa a eficácia das medidas extrafiscais que, muitas vezes, se limitam a resultados muito aquém dos preten



didos.

A improcedência deste argumento é contestável através das seguintes observações: as leis econômicas nunca podem ter absoluta garantia quanto à concretização dos fins a que se propõem, o que, se não ocorresse, o mundo contemporâneo possivelmente desconheceria tão elevado grau de pobreza principalmente nos Países do terceiro mundo, como os que compõem a América do Sul. Sendo a extrafiscalidade uma consequência da adoção de determinadas normas de caráter econômico, torna-se perfeitamente previsível a imprecisão na realização dos fins a que se propõe, o que, em nenhum momento, exclui a possibilidade de êxito, resultante da sua aplicação. Outro aspecto da questão diz respeito à necessidade da extrafiscalidade ser conjugada com outras medidas, conforme observado, consideradas indispensáveis ao êxito daquela, o que não sendo observado, resultará na frustração dos resultados pretendidos.

Como estes, vários outros argumentos são utilizados de forma inócua, numa tentativa de assegurar o crédito na tributação extrafiscal e os consequentes efeitos positivos que podem decorrer desta, sendo, entretanto, como os anteriores, tarefa de acentuada facilidade a contradição justificada destes argumentos, resultando na conclusão favorável à sua defasagem e improcedência.

## CAPÍTULO III

### SISTEMAS TRIBUTÁRIOS

#### III.1. CONCEITO DE SISTEMA TRIBUTÁRIO

Analisando o conceito de NORBERTO BOBBIO sobre sistema, em sentido jurídico, YONNE DOLÁCIO DE OLIVEIRA<sup>92</sup> entende como tal "...um instrumento para atender o que é relevante para governantes e governados: objetivos de direção social do Estado e proteção e garantia aos governados".

A análise deste conceito leva a concluir que se torna indispensável ao conceito jurídico de sistema a reunião harmônica e racional de princípios e normas.

Admitindo este entendimento, WALTER VALÉRIO<sup>93</sup>, com denotado acerto, entende que sistema tributário "... é o conjunto de normas jurídicas, conexas e conseqüentes, que disciplinam o exercício do poder impositivo de um Estado, abrangendo a totalidade dos tributos existentes e a coordenação dos mesmos entre si".

Semelhante entendimento sobre o conceito de sistema tributário possui LUIZ RICARDO GOMES ARANHA<sup>94</sup>, ao ensinar que "Sistema Jurídico Tributário é o conjunto interligado de normas jurídicas, coordenado por outras normas e princípios gerais e uniformes, destinados, em um determinado momento político, a atingir a forma mais racional de impor e arrecadar receitas derivadas da espécie tributo".

A análise dos conceitos de sistema tributário, expres

sado por eminentes doutrinadores, a exemplo dos acima citados, corrobora, por unanimidade, a assertiva de que a harmonia e a racionalidade constituem características implícitas ao conceito de sistema tributário, como de sistema jurídico, de modo geral.

A concepção de um sistema tributário ideal, reunindo requisitos como a) produtividade; b) elasticidade; c) flexibilidade; d) compatibilidade com a estrutura econômica e incentivo ao desenvolvimento; e) conformidade com as idéias morais do povo; f) simplicidade; g) eliminação da regressividade; h) supressão e solução das duplas e pluritributações; i) combinação harmônica entre a fiscalidade e a extrafiscalidade; j) determinação da intensidade da pressão fiscal adequada; k) escolha apropriada da natureza dos impostos dominantes; além de vários outros, é considerada inviável pela maioria dos estudiosos, admitindo-se a impossibilidade de um sistema tributário cientificamente perfeito, o que não obsta que se procure, na medida do possível, a eliminação das deficiências que o sistema possa apresentar, através de um constante processo de adequação.

Dentre os requisitos considerados como importantes ao sistema tributário, destaca-se, dentre outros, a necessidade de reconhecimento da definição de tributo, não apenas do tado de função fiscal, mas, também, de função econômica e político-social.

Neste sentido, manifesta-se GÜNTER SCHMOLDERS<sup>95</sup>, ao considerar indispensável ao sistema tributário uma coordenação entre os tributos que o compõe entre si, com o sistema econômico vigente e com os objetivos fiscais e extrafiscais da tributação.

A necessidade da combinação harmônica, entre as funções fiscais e extrafiscais do tributo, para o sistema tri

butário, também merece a consideração de DUNCKER & HUMBOLT<sup>96</sup>, que, em feliz colocação, advertem que "No conceito de sistema tributário está insita a coordenação dos diversos impostos entre si com o sistema econômico vigente e com as finalidades fiscais e extrafiscais da tributação".

A coordenação do sistema tributário com o sistema econômico, decorrente da interdependência e troca de influência de caráter dialético existente entre o sistema tributário e os fenômenos econômicos, pelo que se torna imprescindível que o sistema tributário seja dinâmico, de forma a possibilitar que este possa acompanhar as transformações que se processam frequentemente no ordenamento econômico, resultando na necessidade de mudanças na modalidade de tributar, imprescindível aos objetivos fiscais e extrafiscais do sistema tributário, também merece a consideração de OSIRIS DE AZEVEDO LOPES FILHO<sup>97</sup>, que conclui, advertindo que "A adaptação do sistema tributário na ordem econômica existente é elemento decisivo para que os tributos alcancem, com eficácia, os fins fiscais ou extrafiscais que lhes sejam cometidos."

A flexibilidade do sistema tributário, possibilitando que este seja adequado às condições econômicas dos Estados e às suas situações financeiras, observando-se a constante mutabilidade dos fenômenos econômicos e financeiros, indispensáveis às funções fiscais e extrafiscais dos tributos, conforme observado, torna evidente a impossibilidade da prevalência de princípios racionais estáveis, intrínsecos aos sistemas tributários atuais.

A combinação que deve existir entre o sistema tributário e a ordem econômica do País, através da observação dos propósitos fixados pela política financeira do Governo, objetiva, primordialmente, promover o desenvolvimento, observado que "Tarde o temprano, el sistema de impuestos de un país refleja sus objetivos sociales, sus aspiraciones económicas y

su sistema político"<sup>98</sup>.

Assim considerado, conclui-se que o sistema tributário de qualquer País se desenvolve em resposta a um somatório de influências, de ordem econômica, política e social, que se tornam cada vez mais evidentes, como consequência natural do crescente processo de intervencionismo estatal, observado a partir da relutância na adoção da teoria do "*laiser faire, laiser passer*".

Conforme o observado, consistindo o desenvolvimento como um resultado programado, e não como consequência acidental, conforme foi concebido durante o período de domínio das idéias liberais e, devendo o sistema tributário se constituir em um dos mais importantes instrumentos de que dispõe o Estado intervencionista, a neutralidade considerada por OTTO ECKSTEIN<sup>99</sup> como uma das virtudes de um bom sistema tributário, é totalmente rejeitada pelo sistema tributário do Estado desenvolvimentista, assim considerado aquele que se propõe a servir como propulsor do desenvolvimento.

De fato, a própria história é suficiente para comprovar que, sob a neutralidade do Estado, que também pode ser considerada como complacência com a predominância dos interesses das classes economicamente mais poderosas, o desenvolvimento se constitui meta inatingível.

A análise da questão leva a concluir que, a cada estrutura política corresponde um sistema tributário, que, segundo WAGNER<sup>100</sup>, são acompanhados pelo estágio de evolução política dos povos, o que denota a impossibilidade de elaboração de um sistema tributário universal, em decorrência das instituições jurídicas e políticas de cada País, e de sua estrutura social, seu sistema econômico, bem como, da forma adotada para a distribuição da receita tributária.

A equitatividade, assim entendida a observância de

princípios de justiça na distribuição da carga tributária entre os contribuintes, conforme a capacidade econômica de cada um para suportar o ônus tributário que lhe é imposto, através da adoção de impostos diretos pessoais, com alíquotas progressivas, como também impostos indiretos, não incidentes sobre gêneros considerados de primeira necessidade, com elevadas alíquotas sobre os bens voluptuários, além de outras formas de tributação, também tem sido considerada como uma qualidade indispensável ao sistema tributário de qualquer País, por tantos quantos têm se dedicado à apreciação do assunto, desde DUGUIT a JOÃO XXIII.

De fato, observado que o sistema tributário de qualquer País deve ser estruturado de conformidade com as condições econômicas da Nação, podendo, desta forma, servir ao Estado como instrumento propulsor do desenvolvimento, necessariamente caberá à estrutura do sistema tributário observar as condições de que dispõe cada contribuinte, quando da distribuição da carga tributária de maneira adequada, aí destacando-se a grande importância de que se reveste a tributação com fins extrafiscais; o que não ocorrendo, inevitavelmente, servirá de obstáculo para que se possa obter um mais elevado nível de desenvolvimento do País, impossível de ser concebido se seus efeitos se restringem apenas a determinadas categorias sociais, consequência natural da adoção de um critério falho na distribuição das obrigações tributárias, incapaz de semear o desenvolvimento através da redistribuição de riquezas.

Analisando a evolução histórica do sistema tributário, HECTOR VILLEGAS<sup>101</sup> observa que, durante o século XIX, com a prevalência absoluta do liberalismo, predominou o imposto objetivo, sem levar em conta a capacidade contributiva das pessoas, evitando-se, desta forma, a interferência do Estado em atividades consideradas como de interesse "estritamente particular". Após a primeira guerra mundial este quadro pas-

sou por gradual transformação, observando-se sensível avanço no processo de industrialização, conjuntamente com a ampliação do campo de ação do Estado, resultando no predomínio do imposto progressivo sobre as rendas e do imposto incidente sobre as propriedades e as heranças, de caráter subjetivo, com os impostos objetivos sendo mantidos apenas como fonte complementar de receita, o que concorreu para o aumento da arrecadação, servindo ainda, para que se imprimisse maior equidade ao sistema tributário, ao considerar-se as capacidades contributivas individuais na distribuição da carga tributária total.

A expressão sistema tributário, correspondendo ao conjunto de tributos vigentes em um País em determinada época, coexistindo de forma harmônica entre si a fim de possibilitar a consecução dos fins do Estado, dispensa o emprego dos termos sistema tributário federal, sistema tributário estadual e sistema tributário municipal, uma vez que na expressão sistema tributário estão incluídos todos os tributos exigidos no País, federais, estaduais e municipais, entendendo alguns autores, estar incluída também toda a legislação que regulamenta estes tributos.

Observa-se, também, que o termo sistema tributário reflete um determinado momento, posto que a racionalidade de que deve ser dotado o sistema tributário o torna mutável por excelência, possibilitando o acompanhamento adequado dos fenômenos com este intrinsecamente relacionados, conforme observado.

### III.2. CLASSIFICAÇÃO DOS SISTEMAS TRIBUTÁRIOS

Existe uma pluralidade de critérios adotados pelos doutrinadores na classificação dos sistemas tributários.

Dado a ampla variedade destes critérios, serão abordados apenas os principais empregados para a classificação dos sistemas tributários.

Um dos principais critérios, adotados pelos estudiosos, classifica os sistemas tributários em sistemas históricos e sistemas racionais.

O sistema tributário histórico é definido como o sistema formado por um conjunto, ainda que não sistematizado, de tributos que foram criados conforme as necessidades financeiras do Estado, independentemente de qualquer plano ordenado. Neste tipo de sistema tributário, a harmonia existente entre os tributos, segundo adverte SCHMÖLDERS, resulta por espontaneidade dos tributos e os fins e meios empregados, da evolução histórica, daí podendo se presumir que a harmonia existente neste sistema não deve ser tão expressiva, como seria, se resultante de um planejamento visando a sua obtenção.

Sistema racional, inversamente do histórico, é aquele cuja harmonia entre os tributos que o compõem, bem como entre os objetivos visados e os meios utilizados, resulta de uma criação deliberada do legislador, o que facilita a obtenção de um nível mais expressivo de harmonia do sistema.

Ao analisar o sistema tributário racional, HECTOR VILLÉGAS<sup>102</sup> indica como principais requisitos deste sistema, sob o aspecto fiscal, a necessidade de que os tributos produzam rendas suficientes, tanto em épocas consideradas normais, quanto em períodos tidos como anormais. Sob o aspecto econômico, que este sistema seja dotado da flexibilidade necessária para promover a economia racional e jamais prejudicá-la. Sob o aspecto social, considera necessária a exigência dos contribuintes de um mínimo de sacrifício, bem como, que seu ônus seja distribuído de for



ma equitativa. Sob o aspecto administrativo, considera indispensável que seja simples, facilitando, desta maneira, o seu atendimento pelo contribuinte, além de procurar coincidir a época da arrecadação com aquela em que o contribuinte dispu- ser de melhores condições financeiras para efetivar o paga- mento do tributo devido e reduzir ao mínimo possível o seu custo. Reconhece, entretanto, o Autor, a acentuada dificulda- de de combinar todas estas características, o que o leva a concordar com SAINZ DE BUJANDA na afirmativa de que todo sis- tema tributário é, cumulativamente, racional e histórico, pre- valecendo, entretanto, as características de cada tipo, con- forme o sistema.

VILLEGAS admite, ainda, em concordância com TARANTI NO, existir diferença entre sistema tributário e regime tribu- tário, considerando a racionalidade e a harmonia como indis- pensáveis ao primeiro e inexistentes no segundo, concluindo que "Debe aceptarse, entonces, que el concepto de sistema tributario aparece como meta o como aspiración, más que como explicación de algo existente."

A total inexistência da racionalidade e da harmonia, que caracterizam o regime tributário, torna inconcebível a sua existência, modernamente, observando-se, entretanto, a exis- tência de sistemas tributários mais dotados destas qualida- des que outros, porém jamais a absoluta inexistência de tais qualidades, intrínsecas a todos os sistemas, podendo-se, mes- mo, concluir que todos os sistemas tributários atuais são cumulativamente racionais e históricos, como também pela im- possibilidade da existência de um sistema tributário cienti- ficamente perfeito.

Outro critério, adotado por HUGO DE BRITO MACHADO<sup>103</sup>, para a classificação dos sistemas tributários, qualifica-os em sistemas rígidos e sistemas racionais.

Sistema tributário rígido é aquele que, segundo o

Professor cearense, tem o seu disciplinamento totalmente estabelecido através da Constituição, daí resultando a sua qualificação como rígido.

Inversamente do que se verifica no sistema tributário rígido, o sistema flexível é aquele no qual o legislador ordinário goza de amplas faculdades, decorrente da necessidade de complementação do disciplinamento constitucional no que for omissivo.

ALBERTO DEODATO<sup>104</sup> ao se reportar ao estudo dos sistemas tributários, emprega duas óticas distintas para a sua classificação, a ótica econômica e a ótica política ou jurídica.

Sob o enfoque econômico, os sistemas tributários podem ser classificados em sistema tributário de Países desenvolvidos e sistema de Países subdesenvolvidos. Nos primeiros, nota-se a predominância dos impostos diretos, enquanto que no segundo constata-se o prevalecimento dos impostos indiretos, com o imposto de renda representando apenas um pequeno percentual da receita tributária total.

Admite, contudo, DEODATO que a Rússia, na condição de País desenvolvido, possui um sistema tributário que constitui exceção ao critério classificatório acima descrito, pela predominância que existe dos impostos indiretos no sistema tributário russo.

O critério político ou jurídico adotado pelo Autor classifica os sistemas tributários em sistemas de Estados unitários e sistemas dos Estados federativos.

Sistemas tributários dos Estados unitários são aqueles caracterizados pela grande predominância do poder central; identificando-se o sistema tributário dos Estados fede

rativos pelo desenvolvimento dos poderes locais.

BRACEWELL MILNES<sup>105</sup>, em sua obra "The Measurement of Fiscal Policy", adotando critério sócio-político demasiadamente simplório, classifica os sistemas fiscais em sistema de direita e sistema de esquerda, conforme o tratamento mais ou menos favorável concedido aos ricos, revelando certa prevenção do Autor contra medidas tributárias que objetivem socializar os efeitos do desenvolvimento, denotada ao adotar o termo "sistema de esquerda", aquele que apresenta medidas de reduzido nível de satisfação dos interesses das classes economicamente privilegiadas.

Dentre os diversos critérios adotados por variados estudiosos para a classificação dos sistemas tributários, o critério estabelecido por PIERRE BELTRAME<sup>106</sup> demonstra ser o mais abrangente.

Segundo o critério sócio-econômico adotado por BELTRAME, os sistemas fiscais classificam-se em: a) sistemas fiscais dos Países industrializados; b) sistemas fiscais dos Países em vias de desenvolvimento e; c) sistemas fiscais dos Países socialistas, conforme seus rendimentos, estruturas e modalidades de administração.

Os sistemas fiscais dos Países industrializados caracterizam-se, basicamente, por serem sistemas que produzem elevado rendimento; diversificados e equilibrados, como também pelo fato de serem bem elaborados.

As principais características dos sistemas fiscais dos Países em via de desenvolvimento são: o reduzido rendimento, ocasionado pela forte predominância dos impostos indiretos, como também pela excessiva fiscalidade externa, decorrente da cobrança de elevados impostos incidentes sobre o comércio exterior; além de serem sistemas de

notadamente sub-administrados, com o emprego de pessoal insu  
ficiente e desqualificado, que desenvolve um serviço desorga  
nizado, baseado em textos fiscais inadaptados.

Os Países socialistas possuem sistemas fiscais que, segundo BELTRAME, caracterizam-se por serem "*indolores*", na expressão do Autor, uma vez que os tributos correspondem a apenas dez por cento, aproximadamente, da receita total do Estado, enquanto que os restantes noventa por cento provêm do setor socializado; sendo, ainda, sistemas utilizados com o fim de obter-se a planificação socialista, destacando-se a função de distribuição através da participação no rendimento nacional, a função de estímulo - como destaque para o incen  
tivo que é concedido pelo Estado a determinadas atividades e, a função de organização - com o imposto sendo utilizado para regular unidades de produção autônomas e o orçamento na cional, onerando-se mais a tributação incidente sobre ativi  
dades consideradas demasiadas, e tributando-se de forma mais branda as atividades mais carentes, refletindo, desta forma, o emprego da tributação extrafiscal; além de serem sistemas considerados como relativamente simples, geralmente consti  
tuídos de apenas duas categorias de impostos, os impostos in  
cidentes sobre as empresas e os impostos incidentes sobre a população, que representam uma reduzida quantidade de impostos.

Outro critério adotado para a classificação dos sis  
temas tributários que, se não tão completo quanto o anterior, é o que tem merecido mais demoradas considerações de tantos quantos têm se dedicado ao estudo da matéria, é o critério que classifica os sistemas tributários em sistema de imposto único e sistema de impostos múltiplos, caracterizando-se o primeiro, conforme a própria denominação evidencia, pelo fa  
to de ser constituído por apenas um imposto, diversamente do segundo que resulta de uma multiplicidade de impostos.

As opiniões sobre tais sistemas dividem os estudio  
sos que se dedicaram a analisá-los, ressaltando-se as vanta

gens e as desvantagens apresentadas por cada um destes sistemas.

O sistema de imposto único, que segundo adverte LUIZ EMYGDIO DA ROSA JUNIOR<sup>107</sup>, não surgiu no século XVI com J. L. BODIN, como querem alguns Autores, mas teve sua origem no século XIII, através dos fisiocratas, sob a liderança de FRANÇOIS QUESNAY, que propôs o sistema de imposto único incidente sobre a terra, por ser considerada esta o único meio de produção de riquezas, advertência com a qual concorda GASTALDI, teve, dentre outros, adeptos como HENRY GEORGE, Autor de obra intitulada "Progresso y Miseria: el año 1879"; FRANCISCO CENTANI, que em 1671 submeteu ao rei da Espanha um memorial propondo a abolição dos impostos sobre o consumo e a adoção de um imposto único sobre a terra; JACOBO VANDERLIT, que em 1734 propôs a substituição de todos os impostos pelo imposto único sobre a terra e seus produtos; ANTONIO BANDINI, que em sua obra intitulada "Discordo sulla Maremma Sienese", datada de 1737, transmitiu muitas idéias que floresceram na fisiocracia, favoráveis ao imposto único; além de outros Autores que, antes mesmo de HENRY GEORGE, propuseram o imposto único incidente sobre o luxo, as casas, a propriedade, o consumo ou sobre a renda; citados por GUILLERMO AHUMADA<sup>108</sup>, que observa, ainda, a realização de experiências "georgistas" de tributação única sobre a terra na Austrália do Sul, em 1884, em Nova Gales do Sul; na Austrália Ocidental, na Vitória; em Queensland, na Nova Zelândia; na China, na Colônia de Kiao-Theou; no Canadá, em Vancouver; em Edmonton, Capital de Alberta; no Estado de Oregon, nos Estados Unidos da América; no Estado de Yucatán, no México; no Transval, no município de Joanesburgo; em Sidney, na Austrália, além de outras localidades, sem que em nenhuma delas se tenha concluído favoravelmente ao sistema de imposto único, segundo adverte AHUMADA.

São, também, identificados como adeptos à idéia do sistema tributário composto pelo imposto único, PETTY, favo-

rável ao imposto único incidente sobre os consumos; LOCKE , adepto do imposto único sobre a terra; MEUNIER, partidário do imposto único sobre o capital; além de MIRABEAU, TURGOT, LUIZ PASTOR EMILIO GIRARDIN, EUGENIO DAIRE e TEIXEIRA BASTOS, e outros.

São consideradas as principais desvantagens decorrentes da aplicação deste sistema: a) receita insuficiente ; b) péssima distribuição da carga tributária; c) exclusão da política protecionista; d) os vícios causados aos princípios da uniformidade e da universalidade; e) o fato de consistir fonte precária nas comunidades pobres e nociva nas ricas; f) a desconsideração das manifestações da sociedade e dos fatos fiscais; g) a produção de efeitos psicológicos negativos, decorrentes da cobrança, concentrada, de quantias elevadas; h) inconciliável com o progresso da civilização e da sociedade moderna, onde a riqueza se reveste de formas diversas; i) impopularem popularidade governamental decorrente da sua cobrança; além de reunir em si todos os defeitos e injustiças dos demais impostos.

Analisando o imposto único incidente sobre a terra, RODRIGUES VALLE<sup>109</sup> considera-o como um dos vários sistemas de socialização da terra, enquanto que GRAZIANI, ao estudá-lo, considera imposto único incidente sobre a renda como inadequado à diversidade de suas formas qualitativas.

Analisando as desvantagens decorrentes da aplicação do sistema de imposto único, observadas pelos estudiosos que se dedicaram à apreciação da matéria, conclui-se que, realmente, a utilização deste sistema produziria receitas tributárias insuficientes para fazer face às despesas inerentes ao conjunto de atividades atribuídas ao poder público, pela reduzida incidência que teria o imposto, desperdiçando a possibilidade de tributar inúmeras outras hipóteses, o que corresponderia a um sensível aumento do volume de receitas a serem au-

feridas pelo Estado, concluindo-se com PASSY, pela inelastividade deste sistema.

A observação de que o sistema de imposto único representa p $\bar{e}$ ssima distribui $\tilde{c}$ o da carga tribut $\bar{a}$ ria, prevalece na  $\bar{i}$ ntegra. De fato, um sistema altamente concentrado de tributa $\tilde{c}$ o inevitavelmente geraria, ao omitir-se de tributar hi

$\bar{p}$ teses de elevadas potencialidades econ $\bar{o}$ micas, dificuldades na satisfa $\tilde{c}$ o de certos postulados de justi $\tilde{c}$ a, segundo adverte J $\bar{E}$ ZE, em concord $\bar{a}$ ncia com VOLTAIRE.

A pol $\bar{i}$ tica protecionista, apesar de entendida como uma caracter $\bar{i}$ stica inerente aos sistemas tribut $\bar{a}$ rios dos Pa $\bar{i}$ ses n $\bar{a}$ o desenvolvidos,  $\bar{e}$ , entretanto, absolutamente indispens $\bar{a}$ vel a estes Pa $\bar{i}$ ses, enquanto perdurem as causas impeditivas de alcan $\tilde{c}$ arem um n $\bar{i}$ vel mais expressivo de desenvolvimento, sendo tamb $\bar{e}$ m indispens $\bar{a}$ vel, em determinadas hi

$\bar{p}$ teses, mesmo nos Pa $\bar{i}$ ses desenvolvidos, concluindo-se pela import $\bar{a}$ ncia que possuem as medidas protecionistas, em concord $\bar{a}$ ncia com MANO $\bar{I}$ LESCO, consideradas as fun $\tilde{c}$ oes extrafiscais  $\bar{i}$ nsitas ao protecionismo, conforme ser $\bar{a}$  observado mais demoradamente quando da an $\bar{a}$ lise do imposto como fun $\tilde{c}$ ao pol $\bar{i}$ tica, social e econ $\bar{o}$ mica.

Os v $\bar{i}$ cios causados aos princ $\bar{i}$ pios da uniformidade e da universalidade, em decorr $\bar{e}$ ncia da ado $\tilde{c}$ ao de um sistema tribut $\bar{a}$ rio composto de apenas um imposto, conforme adverte com bastante oportu $\bar{n}$ idade SELIGMAN, consiste em um argumento irrefut $\bar{a}$ vel em favor dos que se manifestam contr $\bar{a}$ rios  $\bar{a}$  aplica $\tilde{c}$ ao do sistema de imposto  $\bar{u}$ nico, preferindo a ado $\tilde{c}$ ao de um sistema que implique multiplicidade de impostos, bem como de tributos em geral, posto que tal v $\bar{i}$ cio resulta como inevit $\bar{a}$ vel consequ $\bar{e}$ ncia de qualquer sistema de tributa $\tilde{c}$ o concentrado em apenas um imposto.

$\bar{E}$  ainda SELIGMAN quem observa que o sistema de im-

posto único representa uma fonte precária nas comunidades pobres, e nociva nas ricas. Supondo-se uma comunidade de baixo nível de desenvolvimento, cuja incipiente economia provém basicamente da exploração da terra, a adoção de um sistema de imposto único incidente sobre a exploração da terra, ainda que considerada esta como o principal fator de produção de renda, resultaria na não incidência da tributação sobre outras atividades econômicas, concorrendo, assim, para a obtenção de um precário nível de receita por parte do Estado. Outrossim, adotado o sistema de imposto único em uma comunidade rica, preferiu-se a adoção de um critério de tributação concentrada, renegando a possibilidade de tributação de um complexo conjunto de atividades que caracterizam as comunidades ricas, a constatação da nocividade resultante desta tributação seria inevitável.

A desconsideração das manifestações das sociedades e dos fatos fiscais também consistirá uma resultante da adoção do sistema de imposto único quando, ao se nomear apenas uma hipótese de tributação, se estaria abdicando da condição de tributar outras hipóteses, resultando no agravamento da não distribuição uniforme da carga tributária, segundo observa EMBERG.

A exigência do pagamento do débito tributário de uma só vez, correspondendo a um valor elevado, conseqüente do sistema de imposto único, mais do que resultar em efeitos psicológicos negativos, conforme observa EMBERG-BOESLER, acarretaria em prejuízos de ordem financeira aos contribuintes, notadamente nos Países onde se registrassem mais elevados índices inflacionários, pela impossibilidade de parcelamento do pagamento dos tributos, possibilitando ao contribuinte maiores investimentos e aplicações do numerário correspondente ao valor do débito tributário.

A observação de ALBERTO DEODATO de que o sistema de



imposto único é inconciliável com o progresso da civilização e da sociedade moderna, onde a riqueza se reveste de formas diversas, constitui irrefutável acerto. O nível de desenvolvimento alcançado pela sociedade moderna tem possibilitado a que a riqueza possa se revestir das mais variadas formas, que não seria possível de serem tributadas através de um sistema fiscal representado por modalidade única de tributação.

Cabe, ainda, a DEODATO, a observação de que o sistema de imposto único gera a impopularidade governamental. Observado que a adoção deste sistema de tributação é, pela sua própria natureza, evitada de desvantagens, que, no seu conjunto, corresponderia um óbice intransponível para a promoção do desenvolvimento; constando-se que qualquer ação governamental, que não tenha como meta prioritária o desenvolvimento, tende a provocar a impopularidade do governante, conjuntamente com a repulsa às suas ações, obviamente é de se concluir que o sistema de imposto único, pelo obstáculo que representa ao desenvolvimento, como anseio universal, ocasiona a impopularidade dos governos que o adotarem.

O imposto único, além das desvantagens acima analisadas, reúne ainda, todos os defeitos e iniquidade que seriam diluídos entre os vários tributos componentes do sistema múltiplo, segundo adverte PROUDHON que, considerando o aspecto vexatório que todo tributo possui, observa a concentração desta caracterização no sistema que se limita a um imposto. Entendendo-se por tributo a receita auferida pelo Estado, mediante o emprego da coercitividade, observa-se que, a inexistência de liberalidade do contribuinte ou responsável em efetivar o pagamento do débito tributário, tende a provocar certa resistência ao cumprimento da obrigação tributária, o que se observará de forma mais acentuada com a adoção do sistema único de tributação, inclusive no que respeita à resistência ao cumprimento da obrigação decorrente da consideração de iniquida

de com que é estabelecida a obrigação.

A socialização da terra, vista por RODRIGUES VALLE, como consequência do imposto único incidente sobre a terra, depende dos critérios que forem estabelecidos para a cobrança deste imposto, não despontando como uma consequência natural do imposto, qualquer que seja o critério que regulamente a exigência de seu pagamento. Outrossim, convém analisar de tidamente a conveniência de se promover a socialização da terra, isoladamente dos demais meios de produção de riquezas, possível de resultar em consequência negativas no plano sócio-político-econômico.

A consideração de GRAZIANI, de que o imposto único incidente sobre a renda é inadequado à diversidade de suas formas qualitativas, é inteiramente procedente. Com o nível de evolução alcançado pelo sistema capitalista, principalmente, observa-se que a renda reveste-se de variadas formas, constatando-se a total impossibilidade de um sistema de imposto único incidente sobre a renda poder abranger todas as suas formas qualitativamente.

A par das desvantagens observadas, como consequências do imposto único, os adeptos deste sistema de tributação, conjuntamente com alguns estudiosos que se dedicaram à sua análise, observam, também, vantagens que podem ser auferidas pelo emprego desta modalidade de tributação, destacando principalmente: a) a simplicidade do sistema; b) a economia do sistema; c) a comodidade que representa para o contribuinte; e d) o conhecimento do montante exato da arrecadação a ser obtida.

A simplicidade representa uma característica que deve ser buscada por todo sistema tributário, pelas vantagens que desta decorrem, tanto para o Estado quanto para o contribuinte. Entretanto, em concordância com NITTI, a simplicida

de do sistema tributário não implica que este seja constituído apenas por um imposto, devendo-se, contudo, segundo adverte EHEBERG-BOESLER<sup>110</sup>, evitar-se o prejudicial exagero da pluralidade de tributos.

A economia do sistema tributário, conforme proposta por ADAM SMITH, corresponde também à redução da carga tributária imposta ao contribuinte, a quem cabe o ônus de custear a manutenção do sistema.

Tomando-se por base esta consideração, observa-se que a adoção de um sistema tributário, composto por grande número de impostos, ainda que brandos, resulta num elevado custo final para o contribuinte, acrescido das despesas necessárias à arrecadação, o que, segundo recomenda HUGH DALTON<sup>111</sup>, deve ser evitado. A economia na manutenção do sistema tributário constitui, pois, meta a ser perseguida por qualquer Estado, sem que, entretanto, esta economia seja obtida à custa de desproporcional redução na arrecadação tributária, o que, inevitavelmente, redundaria em prejuízo a todas as atividades inerentes ao poder público, a exemplo do que ocorrerá com a adoção do sistema único de imposto.

A comodidade que todo sistema tributário deve oferecer é definida por ADAM SMITH como a necessidade de que o contribuinte conheça claramente: a) a época do pagamento do imposto; b) a modalidade a ser empregada para a efetivação do pagamento e; c) a quantia a ser paga.

A necessidade do atendimento destas exigências não implica a obrigatoriedade da adoção do sistema de imposto único, uma vez que este sistema não necessariamente atenderia tais exigências, que são perfeitamente viáveis de satisfação no sistema de múltiplos impostos. Conclui-se, pois, que a observância do princípio da comodidade do sistema não é peculiar ao sistema único, nem ao sistema múltiplo, dependendo

apenas da elaboração do sistema, de modo a garantir a manutenção deste princípio.

Ao estudar os sistemas tributários, ARIOSTO DE REZENDE ROCHA<sup>112</sup> adverte para a necessidade de se alcançar a maior equidade fiscal possível, entendendo que, somente através da adoção do sistema múltiplo de impostos, dispõe o legislador das opções necessárias para buscar a observância do princípio da equidade fiscal.

Analisando esta advertência, observa-se que o emprego do sistema único de tributação, ao dispensar a incidência da obrigação de pagamento de tributo sobre atos ou fatos de natureza econômica, com a concentração do processo de tributação, resulta na inobservância da necessidade do emprego de medidas de equidade fiscal, o que pode perfeitamente ser evitado no sistema de impostos múltiplos.

Além da obediência ao ideal de justiça, CLAUDIO MARTINS<sup>113</sup> observa, ainda, ser indispensável ao sistema tributário a capacidade de gerar as receitas imprescindíveis à manutenção das atividades inerentes ao Estado, o que entende somente ser possível através da opção pelo sistema de múltiplos impostos.

A utilização do sistema de imposto único mostra-se ineficaz para gerar as receitas necessárias ao Estado; para a manutenção satisfatória de suas atribuições. Considerando-se que, mesmo sendo empregado elevado critério para o cálculo do imposto, ainda assim o montante da receita tributária arrecadada não será suficiente ao orçamento do Estado, ainda que este sistema seja adotado concomitantemente com o regime socialista, onde as receitas tributárias possuem menor importância do que a que lhe é atribuída nos Países capitalistas. Tal fato demonstra ser o sistema de múltiplos impostos o único capaz de gerar receitas suficientes ao Estado, o que tor

na incontestável observação da necessidade da múltipla tributação ao custeio do crescente conjunto de atividades estatais.

Neste sentido, manifesta-se, também, BENVENUTO GRI ZIOTTI<sup>114</sup>, advertindo que "... estos planes de simplificación en la distribución de las cargas publicas no tienen posibilidad práctica de realización, por la considerable magnitud de las recandaciones que efectua el Estado sobre la riqueza privada, y que el Estado no puede cumplir si no recurre a las diversas manifestaciones, tanto directas como indirectas, de la capacidad contributiva", concludindo pela ineficácia do sistema de imposto único.

A elasticidade que pode ser obtida através do sistema de múltiplos impostos, inversamente do que se observa no sistema de imposto único, também constitui condição favorável ao primeiro, segundo o entendimento de estudiosos do assunto, como AHUMADA.

Partindo deste entendimento, observa-se que a exigência de flexibilidade do sistema, possibilitando condições de efetivo acompanhamento da dinâmica dos fenômenos a ele intrínsecos, é impossível de ser obtida através de um sistema baseado em apenas um imposto, necessitando, para tal, a aplicação de variadas modalidades de tributação, disponíveis somente no sistema de múltiplos impostos.

Justificando a recomendação da adoção do sistema múltiplo, EHBERG adverte que neste sistema os erros se compensam, o que não é possível de ocorrer no sistema único.

A observação de que o sistema de imposto único reúne em um só imposto todas as falhas que são passíveis de serem diluídas entre os vários impostos que compõem o sistema múltiplo, torna incontestável tal recomendação.

Observa, ainda, EMBERG que as falhas do sistema de imposto único resultariam em perdas incalculáveis para o tesouro, com o que se há de convir.

Apreciando as vantagens decorrentes da utilização de um sistema formado por múltiplos impostos, HECTOR VILLEGAS observa a facilidade encontrada no combate à evasão, através do cruzamento de informações referentes a diversos impostos, impossível de se realizar num sistema de imposto único.

O princípio de que a tributação não deve prejudicar a liberdade humana nem o trabalho é considerado por JUSTI como característica positiva da tributação. A possibilidade do sistema múltiplo considerar este princípio depende da racionalidade da sua estrutura, o mesmo não ocorrendo com o sistema único, cuja concentração no processo de tributação fatalmente prejudica a liberdade e o trabalho.

A exemplo de ADAM SMITH, ARTHUR YOUNG e CORNEWAL LEWIS, RICARDO CALLE SÁIZ admite, implicitamente, a necessidade do sistema de múltiplos impostos, ao observar que o sistema tributário ideal pressupõe uma harmonia de impostos que assegure a satisfação das necessidades, tendo em vista os princípios fiscais cardeais.

Além das vantagens apresentadas pelo sistema de múltiplos impostos acima enunciadas, destaca-se, ainda, a possibilidade que este sistema oferece ao emprego da tributação extrafiscal, o que não ocorre no sistema de imposto único.

Analisada em parágrafos anteriores a importância que possui a extrafiscalidade, como instrumento de que dispõe o Estado para promover o desenvolvimento, e observada, ainda, a imperiosa necessidade do sistema tributário de

conjugar normas e procedimentos racionais, objetivando o desenvolvimento, conclui-se pela necessidade da adoção do sistema múltiplo para, dentre outras finalidades, atenuar as desigualdades de rendas e melhorar o nível e a orientação da atividade econômica<sup>115</sup>, indispensáveis ao desenvolvimento.

A preferência pelo sistema de múltiplos impostos, em detrimento do imposto único, não implica, entretanto, a concordância com YOUNG e LEWIS quanto à afirmativa de que, quanto maior for o número de impostos que compõe o sistema, melhor será este.

Convém assim concordar com BEAULIEU, favorável à pluralidade dos impostos, sem a indefinida multiplicidade destes.

Finalizando a abordagem do assunto, observa-se que, mesmo considerando as vantagens que se pode obter através da aplicação de um sistema tributário que reúna vários impostos, nem por isto se deve considerar este sistema como perfeito, pois, conforme ensina MAC CULLOCH, "... aquelle que espera ver um systema perfeito de impostos, espera o que não é, não foi, nem ha de ser nunca!" (sic).

### II.3 - O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Segundo adverte CLAUDIO MARTINS<sup>117</sup>, a análise do sistema tributário nacional permite a identificação de três períodos, a saber: a) período do colonial, também denominado período da opressão fiscal, durante o qual os tributos arrecadados no Brasil destinavam-se ao custeio dos gastos da família real, fazendo parte ainda deste período o quinto, os direitos régios, espécie de imposto de importação — e,

os dízimos reais — modalidade de tributação incidente sobre a terra; b) período da organização política, iniciado com a Proclamação da Independência, perdurou até o ano de 1834, caracterizando-se por uma prejudicial política aduaneira e; c) período do discrimine tributário, iniciado em 1834 e que perdura até os nossos dias.

Discordando de CLAUDIO MARTINS, RUBENS GOMES DE SOUZA<sup>118</sup> observa que o Brasil passou a possuir um sistema tributário próprio somente a partir do período imperial, com a vinda da família real para o Brasil, em 1808.

Manifestando-se a respeito do assunto, ALIOMAR BALEEIRO<sup>119</sup> considera que o início do sistema tributário nacional se deu com o Ato Adicional de 1834, afirmando: " O sistema tributário atual do Brasil, estruturado na Emenda Constitucional nº 1, de 1969 (art. 18 a 26), é o resultado de uma lenta evolução desde o Ato Adicional de 1834 e Constituições de 1891, 1934, 1937 e 1946, Emenda nº 18, de 1965, Constituição de 1967, até a legislação vigente".

RAIMUNDO BEZERRA FALCÃO<sup>120</sup>, analisando o histórico do sistema tributário brasileiro, observa que durante o período do Brasil Colônia inexistia um sistema tributário nacional, causado pela centralização das decisões da Metrópole, como também pelo atraso das idéias existentes à cerca do assunto e do *unitarismo* que imperava na própria administração da Colônia, que se estendeu mesmo durante o período das Capitâneas Hereditárias.

Analisando este período, ANTONIO DE PAULA LEITE<sup>121</sup> ensina que, no regime de Capitâneas, os donatários tinham competência para cobrar tributos locais, enquanto os dízimos pertenciam à Metrópole.

A receita de Portugal, proveniente da cobrança dos



impostos, era, conforme observa JOÃO BAPTISTA CELESTINO<sup>122</sup>, dividida entre o Clero, a Magistratura e o Fisco, tendo os portugueses arrecadado no Brasil, a título de imposto, mais de 30 mil arrobas de ouro.

Em 1822, com a proclamação da independência do Brasil, segundo BALEEIRO, mantiveram-se as Províncias destituídas de autonomia política, sendo a arrecadação centralizada pela Corte portuguesa.

O diploma legal que conferiu autonomia às Províncias é, também, matéria de controvérsia entre os doutrinadores. JOSÉ PACIULLI<sup>123</sup> observa, no Ato Adicional de 1834, a atribuição de autonomia política e financeira às Províncias, no que é contestado por RUBENS GOMES DE SOUZA, ANTONIO LEITE e RAIMUNDO FALCÃO, que consideram a Lei nº 99, de 31 de outubro de 1835, o diploma legal que conferiu autonomia às Províncias, ao definir os tributos privados do governo central, outorgando às Províncias competência residual inclusive para instituir alguns tributos próprios e dos Municípios, alterando-se o regime centralizado.

Com a Proclamação da República, adverte LEITE, a competência residual passou a ser exercida cumulativamente entre a União e os Estados, mantendo-se os Municípios destituídos de competência para instituir impostos.

A Constituição Federal de 1891 introduziu uma discriminação de rendas nominalística, o que gerou muita discórdia interpretativa, segundo adverte FALCÃO. Através desta Constituição, os Estados mantinham a competência para instituir os tributos municipais, conforme RUBENS GOMES DE SOUZA.

Com a promulgação da Carta Magna de 1934 foi introduzida a idéia municipalista, no rol de competência tributária

rias, o que somente perdurou até o início da vigência, segundo FALCÃO. Coube ainda à Constituição de 1934, conforme destaca LEITE, a exclusão da bi-tributação, com a proibição de fatos geradores idênticos.

RUBENS GOMES DE SOUZA observa que a Constituição de 1937 manteve inalterado o sistema tributário nacional, apenas diferenciando os tributos especificamente, atribuindo-os a cada um dos entes dotados de competência tributária.

A Constituição de 1946, segundo o saudoso Mestre, foi fortemente marcada por um caráter continuista nas disposições de natureza tributária, mantendo praticamente inalterado o sistema, salvo algumas atribuições tributárias permanecendo o sistema rígido de discriminação de rendas.

Prosseguindo na análise do histórico do sistema tributário nacional, JOSÉ WILSON NOGUEIRA DE QUEIROZ<sup>124</sup> ensina que "O sistema tributário vigente no País, até à Reforma Constitucional nº 18, de 01.12.65, baseava-se em diretrizes fundamentalmente históricas, não se atendo a setores ou objetivos econômicos, com vistas ao desenvolvimento econômico e social".

Apreciando a Reforma tributária operada em 1967, a Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda<sup>125</sup> se manifestou afirmando que "um de seus principais objetivos é diminuir, gradualmente, a desigualdade de capacidade tributária das diferentes regiões". Prosseguindo, observou ainda que "Assim, a partir de 1967, começará a carrear, das zonas economicamente mais desenvolvidas, para as menos desenvolvidas, importantes subsídios financeiros, que irão reforçar os orçamentos de receita dos municípios e dos Estados".

Quanto aos resultados referentes aos subsídios financeiros, a serem carreados das regiões mais desenvolvidas para as regiões de inexpressivo desenvolvimento, convém observar sua inexistência ao ponto de proporcionar o desenvolvimento desejado.

Analisando o sistema tributário nacional da atualidade, AFFONSO ALMIRO<sup>126</sup> adverte com oportunidade que "Em poucos assuntos, mormente em se tratando de matéria constitucional, poder-se-ã constatar uma unanimidade tão expressiva, como no reconhecimento de que o nosso sistema tributário se caracteriza por grandes lacunas e defeitos. Mal aplicado, além de antiquado, mal estruturado apesar da discriminação constitucional, anti-econômico, além de mal aproveitado, extraordinariamente vago e impreciso dentro de uma exuberante nomenclatura heterogênea e díspare, o quadro tributário brasileiro exige reformas, e reformas importantes que o libertem dos graves erros, que vêm sendo repetidos desde o Brasil Império".

Apesar das modificações introduzidas no sistema tributário nacional, principalmente através da Emenda Constitucional nº 18, de 19 de dezembro de 1965, e da reforma de 1967, decorrente da promulgação de novo texto constitucional, as considerações feitas por ALMIRO, datadas de 1946, são integralmente válidas para o sistema atual.

Corroborando estas observações, a doutrina pátria é ampla na manifestação de crítica ao sistema tributário do Brasil, em decorrência das suas numerosas falhas.

Concordando com as críticas feitas ao sistema tributário nacional, MANOEL LOURENÇO DOS SANTOS<sup>127</sup> observa a redução provocada nas autonomias locais, decorrente da adoção deste sistema, em consequência da extinção ou transferência de tributos para a competência da União, sem a cria

ção de novas fontes de receita tributária substitutiva, da possibilidade de resoluções do Senado Federal limitar alíquotas de tributos não incluídos na competência da União, além de condicionamento ao controle de órgãos federais da receita, oriunda de fundos de participação, determinado pelo sistema.

A redução das autonomias locais é, sem dúvida, uma das principais falhas inerentes ao sistema tributário nacional, provocando sensíveis abalos à estrutura política do federalismo brasileiro, conforme será observado mais detidamente no Capítulo seguinte.

Apreciando o sistema tributário nacional, RAIMUNDO FALCÃO<sup>128</sup> adverte que, apesar das melhorias introduzidas, carece, ainda, de modificações a serem introduzidas na sua estrutura. Considera o sistema brasileiro de tributação extremamente regressivo, além de possibilitar a concentração de rendas e consagrar uma defeituosa discriminação das mesmas, concorrendo para aumentar os desníveis inter-regionais, a par dos sacrifícios que impõe aos Municípios.

A observação destas considerações leva a concluir que, dentre outras falhas, o sistema tributário brasileiro se ressentia da ausência de medidas extrafiscais, capazes de promover a redistribuição de rendas, tanto a nível regional quanto a nível individual, além de provocar prejuízos aos Municípios pela adoção de um critério de discriminação de rendas extremamente concentrador, observando-se que "Um governo local, investido de autonomia pela letra expressa de diploma constitucional, ou legal, mas que depende da generosidade ou boa vontade de outro governo, no plano provincial ou nacional, dificilmente transforma em fatos sua capacidade de auto-determinação"<sup>129</sup>.

Reportando-se à análise do sistema tributário nacio

nal, RUBENS GOMES DE SOUZA<sup>130</sup> observa que, dentre outras falhas, o sistema brasileiro é ultrapassado.

Entendida a necessidade do sistema tributário ser dinâmico, de modo a poder acompanhar as modificações da estrutura sócio-político-econômica do País, da qual não se admite o sistema tributário dissociado, observa-se que o sistema brasileiro atual não corresponde, pelo descompasso com a estrutura do País, a um instrumento eficaz na promoção do desenvolvimento.

ALIOMAR BALEIRO<sup>131</sup> ensina que os sistemas tributários de alguns Países influenciam outros, como o sistema norte-americano influenciou o sistema brasileiro, ainda que este guarde raízes históricas, a exemplo do que observa ter ocorrido também com o sistema argentino. A observação sobre o intrínseco relacionamento de interdependência que deve existir entre o sistema tributário e a estrutura político-econômica do País, leva a deduzir que cada sistema tributário deve corresponder à realidade do País que o adota. Partindo-se desta dedução, e admitindo-se a influência exercida pelo sistema norte-americano, correspondente a uma conjuntura sensivelmente diferente da que existe no Brasil, facilmente se conclui pela defasagem do nosso sistema.

Mesmo considerando-se a dificuldade em organizar um sistema tributário racional nos Países Federais, decorrente da pluralidade de competência, impõe-se a adoção de um sistema tributário que promova o desenvolvimento do País. Daí a necessidade de se promoverem as modificações indispensáveis ao sistema tributário nacional, no sentido de torná-lo instrumento que permita a promoção deste desenvolvimento.

## CAPÍTULO IV

### A DISCRIMINAÇÃO DE RENDAS NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

#### IV.1 - HISTÓRICO

Com a chegada da família de Bragança ao Brasil, em 1808, foram criadas novas fontes de receitas para o erário público, como os dízimos, quintos, laudêmios, subsídios, capatazias, emolumentos e foros, além de várias outras<sup>132</sup>.

Paralelamente à Abertura dos Portos, datada deste mesmo ano, foi estabelecida a alíquota de 24% incidente sobre a entrada no Brasil de mercadorias procedentes do exterior, com exceção das mercadorias de procedência portuguesa e inglesa, sobre as quais incidiam alíquotas reduzidas quase à metade da normalmente estipulada.

Com a Constituição Federal de 1824, teve início o período monárquico, que perdurou até 1884, passando o Estado a adotar a forma unitária, com rígida centralização do poder, inexistindo qualquer possibilidade de discriminação de rendas para as Províncias e Comarcas brasileiras. O Ato Adicional de 12 de agosto de 1834 concedeu autonomia tributária às Províncias, através de suas Assembléias, então criadas, vedando, contudo, a cobrança de impostos que prejudicassem a arrecadação efetuada pelo Governo Nacional, sendo considerada a primeira tentativa feita no Brasil para a sistematização dos tributos. Por este Ato, as Assembléias Provinciais deveriam repartir suas receitas com os Municípios, destinando, a estes, poucos recursos, já que a receita das Províncias era íntima.

No ano seguinte, a lei nº 99, através de seu art.11, determinou quais as fontes de rendas gerais, reservando para as Províncias as remanescentes.

Com a proclamação da República, foi promulgada a Constituição de 1891 que, para atender a um imperativo da forma de Estado federativo, estabeleceu o primeiro sistema de discriminação de rendas, abrangendo a União e os Estados membros. Embora os Municípios fossem considerados autônomos, não foram incluídos no sistema discriminatório de 1891, passando a receber recursos dos Estados, em montante írisório e incompatível com a função exercida no sistema federativo brasileiro.

A Constituição de 1891 dispunha, no art. 79, a competência tributária da União do seguinte modo:

" É da competência exclusiva da União decretar:

- 1 - impostos sobre a importação de procedência estrangeira;
- 2 - direitos de entrada, saída e estadia de navios, sendo livre o comércio de cabotagem às mercadorias nacionais, bem como às estrangeiras que já tenham pago impostos de importação;
- 3 - taxas de selo, salvo a restrição do art. 90, § 1º, nº I;
- 4 - taxas dos correios e telégrafos federais".

Dos tributos atribuídos à competência da União, o mais rentável para o erário federal era o imposto de mercadorias de procedência estrangeira.

O art. 9º do mesmo texto constitucional, enumerava os tributos da competência privativa dos Estados, que eram

- "1 - Imposto sobre a exportação de mercadorias de sua própria produção;
- 2 - imposto sobre imóveis rurais e urbanos;
- 3 - imposto sobre a transmissão de propriedades;
- 4 - imposto sobre indústria e profissões.

Coube-lhe, também, a decretação e arrecadação de:

- a) taxas de selos quanto aos atos emanados de seus respectivos governos e negócios de sua economia;
- b) contribuições concernentes aos seus telégrafos e correios".

Dispunha o art. 12 sobre a possibilidade das União e dos Estados exercerem a denominada "Competência Tributária Concorrente", determinando:

*"Além das fontes de receitas discriminadas nos arts. 7º e 9º, é lícito à União, como aos Estados, cumulativamente ou não, criar outras quaisquer, não contravindo o disposto nos arts. 7º, 9º e 11, nº 1".*

Em 6 de julho de 1900, SERZEDELO CORREA submeteu à apreciação da Câmara dos Deputados projeto de lei, objetivando a regulamentação da discriminação de rendas, visando a evitar os abusos prejudiciais ao desenvolvimento e prosperidade da República e atender aos interesses econômicos dos Estados que constituíam a Federação.



Datada de 11 de junho de 1904, a lei nº 1.185 proi  
biu aos Estados a criação de tributos que, independentemente  
da denominação que recebessem, incidissem sobre mercadoria  
s estrangeiras ou produzidas por outro Estado componente  
da Federação. Esta lei, entretanto, veio a ser frequentemen  
te descumprida, a exemplo de outras elaboradas no mesmo  
sentido, posteriormente.

Em 1930, já se podia observar que a União detinha  
mais de 60% da arrecadação total do País, contrariando, de  
forma flagrante, os princípios federativos.

Advertindo sobre a importância de um sistema discrimina  
tivo, que envolvesse também os municípios, ALCANTARA MACH  
ADO<sup>133</sup> observava, em 1934, que "Dentre os muitos e complex  
os problemas com que se defronta a Assemblêia Nacional  
Constituente, nenhum existe de gravidade e dignidade  
tamanhas como o que se refere à discriminação das rendas  
entre a União, os Estados e os Municípios."

OSWALDO ARANHA<sup>134</sup>, à época Ministro da Fazenda, tamb  
ém aderiu àqueles que propunham, na Constituinte de 1934, a  
substituição do sistema discriminatório, definindo o reg  
ime fiscal brasileiro, então vigente, como "arbitrário, absur  
do, contrário a todas as regras modernas de tributação".

Outro que se manifestou contra o regime brasileiro,  
durante a Assemblêia Constituinte de 1934, foi CINCINATO  
BRAGA, considerando o regime tributário brasileiro, então  
adotado, como provocador da desunião entre Estados, em decorr  
ência dos recíprocos interesses materiais.

De caráter mais rígido, a Constituição Federal de  
1934 admitiu a tripartição da competência tributária, dotan  
do também os Municípios desta competência, corre

respondendo a inovação de elevado interesse para as comu  
nas brasileiras.

A competência tributária da União foi disposta no  
art. 6º, ao estabelecer que:

"Compete, também, privativamente à União:

I - decretar impostos:

- a) sobre a importação de mercadorias de procedência estrangeira;
- b) de consumo de quaisquer mercadorias, exceto os combustíveis de motor de explosão;
- e) de renda e proventos de qualquer natureza, excetuada a renda cedular de imóveis;
- d) de transferência de fundos para o exterior;
- e) sobre atos emanados do seu governo, negócios de sua economia e instrumentos de contratos ou atos regulados por lei federal;

II - Cobrar taxas telegráficas, postais e de outros serviços federais; de entrada, saída e estadia de navios e aeronaves, sendo livre o comércio de cabotagem às mercadorias nacionais e às estrangeiras que já tenham pago imposto de importação".

Observa-se, que, nessa Constituição, foi ampliada ainda mais a esfera de competência atribuída à União Federal.

Passaram,então, os Estados membros a possuir competência sobre os seguintes tributos:

"Art. 89:também compete privativamente aos Estados:

I - decretar impostos sobre:

- a) propriedade territorial, exceto a urbana;
- b) transmissão de propriedade causa mortis ;
- c) transmissão de propriedade imobiliária inter vi vos , inclusive a sua inco .oração ao capital de sociedade;
- d) consumo de combustíveis de motor de explosão;
- e) vendas e consignação efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive os industriais, ficando isenta a primeira operação do pequeno produtor , como tal definido na lei estadual;
- f) exportação das mercadorias de sua produção até o máximo de dez por cento ad valorem, vedados quais quer adicionais;
- g) atos emanados do seu governo e negócios de sua e conomia, ou regulados por lei estadual;

II - Cobrar taxas de serviços estaduais".

Ao art. 13 coube a enumeração dos tributos de competência dos Municípios, introduzida a partir de então, como sendo:

"I - Os impostos de licenças;

II - os impostos predial e territorial urbano, co  
brado o primeiro sob a forma de décima ou de  
cédula de renda;

III - o imposto sobre diversões públicas;

IV - o imposto cedular sobre a renda de imóveis ru  
rais;

V - as taxas sobre serviços municipais".

Conforme observa PONTES DE MIRANDA<sup>135</sup>, através da Constituição Federal de 1934, a União não só manteve em seu poder a mais extensa das competências tributárias, como também os impostos de maior rentabilidade, como o de consumo de mercadorias — que atualmente corresponde ao Imposto Sobre Produtos Industrializados — e o de rendas e proventos de qualquer natureza.

O legislador constituinte de 1934 previu, no próprio texto constitucional, o início da vigência do novo sistema discriminatório de rendas somente a partir de 1º de janeiro de 1936, além de reconhecer a necessidade de um melhor estudo do sistema discriminatório, atribuindo ao Senado Federal a missão de redigir, no prazo de dois anos, dispendo da colaboração dos Ministérios, especialmente o da Fazenda, um ante-projeto de Emenda Constitucional dos dispositivos relacionados à discriminação de renda .

Apesar destas determinações inseridas no texto constitucional de 1934, reveladores de denotado acerto do legislador constituinte, a revisão dos dispositivos concernentes à discriminação de rendas não foi levada a efeito, per

durando o defeituoso sistema discriminatório, agravado pela adoção de uma técnica tributária defasada.

No Relatório do exercício de 1935, o então Ministro da Fazenda, ARTUR DE SOUZA COSTA, ressaltou a necessidade de solução imediata para o problema decorrente do emprego de um sistema discriminatório eivado de falhas.

A constituição do Estado Novo, de 10 de novembro de 1937, outorgada pelo Presidente Getúlio Vargas, reduziu a competência tributária dos Municípios, ao retirar-lhes a atribuição sobre o imposto cedular sobre a renda de imóveis rurais, sem atribuir-lhes qualquer outra fonte de receita compensatória.

O art. 20 da Carta Magna de 1937 dispunha sobre a competência tributária da União, determinando:

"É da competência privativa da União:

I - decretar impostos:

- a) sobre a importação de mercadorias de procedência estrangeira;
- b) consumo de quaisquer mercadorias;
- c) de renda e proventos de qualquer natureza;
- d) transferência de fundos para o exterior;
- e) sobre atos emanados do seu governo, negócios de sua economia e instrumentos ou contratos regulados por lei federal;

f) nos territórios, os que a Constituição atribui aos Estados;

II - Cobrar taxas telegráficas, postais e de outros serviços federais, de entrada, saída e estadia de navios e aeronaves, sendo livre o comércio de cabotagem às mercadorias nacionais e às estrangeiras que já tenham pago imposto de importação."

Através do art. 21, I "b", da Carta Magna de 1937, observa-se a ampliação da competência tributária da União Federal, ao possibilitar-lhe a cobrança de imposto incidente sobre o consumo de quaisquer mercadorias, sem exceção o consumo de combustíveis, a exemplo do que determinava a alínea "b" do inciso I, do art. 6º da Constituição Federal de 1934.

Também se pode constatar a ampliação da competência tributária da União, através da Constituição Federal do Estado Novo, analisando-se a alínea "c", do inciso I, do art. 20 que, não tendo excluído a competência da União para cobrar imposto incidente sobre a renda cedular de imóveis, como fazia a Constituição de 1934, através do art. 6º, I, "c", transferiu, implicitamente, para a União, a competência antes pertencente aos Municípios, conforme dispunha o art. 13, IV da Carta Magna, de 1934.

Em 1940, através da Lei Constitucional nº 4, de 20 de setembro, o imposto sobre a produção e o comércio, a distribuição e o consumo, inclusive a importação e a exportação de carvão mineral nacional, e dos combustíveis líquidos de qualquer origem, foi atribuída à competência tributária da União, concorrendo para ampliar mais ainda tal

competência.

Este imposto que pelo disposto através do art.89, I, "d", da Constituição de 1934, pertencia à competência dos Estados, passou, então, a ter o produto de sua arrecadação distribuído entre os Estados e Municípios, em função de uma quota-parte proporcional ao consumo verificado nos seus respectivos territórios, destinando-se à conservação e ao desenvolvimento das suas redes rodoviárias.

Observa ALIOMAR BALEEIRO<sup>136</sup> que o critério distributivo, introduzido através da Lei Constitucional nº 4, representa a primeira forma de distribuição de receitas tributárias obrigada pelo sistema tributário tradicional.

A Lei Constitucional nº 3, de 18 de setembro de 1940, alicerçando a aplicação do novo imposto atribuído à União Federal, vedou aos Estados, Distrito Federal e aos Municípios, que fizessem incidir, de forma direta ou indireta, quaisquer tributos sobre a produção e o comércio, inclusive a distribuição e a exportação de carvão mineral nacional e de combustíveis e lubrificantes líquidos de qualquer origem.

No art. 23, do texto constitucional de 1937, foi estabelecida a competência tributária dos Estados, dispondo que:

"É da competência exclusiva dos Estados:

I - a decretação de impostos sobre:

a) a propriedade territorial, exceto a urbana;

- b) transmissão da propriedade "causa mortis";
- c) transmissão da propriedade imóvel "inter vivos", inclusive a sua incorporação ao capital de sociedade;
- d) vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, isenta a primeira operação do pequeno produtor, como tal definido em lei estadual;
- e) exportação de mercadorias de sua produção até o máximo de dez por cento "ad valorem", vedados quaisquer adicionais;
- f) indústrias e profissões;
- g) atos emanados de seu governo e negócios de sua economia, ou regulados por lei estadual".

Quanto ao imposto de indústrias e profissões, apesar de ser lançado pelo Estado, tinha sua arrecadação efetuada tanto pelos Estados, quanto pelos Municípios, em partes iguais. Assim, do produto da arrecadação deste imposto, metade representava receita estadual, e a outra metade correspondia à receita do Município onde fosse efetivada a arrecadação do tributo.

O art. 28, da Constituição de 1937, enumerava os impostos de competência dos Municípios, conforme se segue:

- I - o imposto de licença;
- II - o imposto predial e territorial urbano;



III - os impostos sobre diversões públicas;

IV - as taxas sobre serviços municipais."

A exemplo das Constituições Federais de 1934 e de 1937, a Constituição de 1946 também consagrou o princípio da competência tributária tripartida, ao outorgar tributos à competência da União, dos Estados e dos Municípios, adotando um critério rígido de discriminação de rendas. Foram também os Municípios beneficiados com novas fontes de receita, um expresse reconhecimento de que as fontes de que dispunham até então eram insuficientes para fazer face ao custo das atividades municipais, através de uma série de quotas, que resultaram no fortalecimento das finanças dos Municípios, que, segundo adverte BALEEIRO, caracterizou o prosseguimento do critério distributivo, inaugurado através da Lei Constitucional nº 4, de 20 de setembro de 1940.

Os tributos atribuídos à competência tributária da União foram enumerados pelo art. 15, conforme a seguir:

"Compete à União decretar impostos sobre:

I - importação de mercadorias de procedência estrangeira;

II - consumo de mercadorias;

III - produção, comércio, distribuição e consumo e bem assim importação e exportação de lubrificantes e de combustíveis líquidos ou gasosos de qualquer origem

ou natureza, estendendo-se esse regime, no que for aplicável, aos minerais do País e à energia elétrica;

- IV - renda e proventos de qualquer natureza;
- V - transferência de fundos para o exterior;
- VI - negócios de sua economia, atos e instrumentos regulados por lei federal".

Dispunha, ainda, a Constituição de 1946, sobre a competência da União sobre o imposto lançado por motivo de guerra.

O art. 19 dispunha sobre os impostos pertencentes à competência tributária dos Estados, determinando:

"Compete aos Estados decretar impostos sobre:

- I - propriedade territorial, exceto a urbana;
- II - transmissão de propriedade causa mortis
- III - transmissão de propriedade mobiliária intervivos e sua incorporação ao capital das sociedades;
- IV - vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive industriais, isenta, porém, a primeira operação do pequeno produtor, conforme o definir a lei estadual;

V - exportação de mercadorias de sua produção para o estrangeiro, até o máximo de cinco por cento "ad valorem", vedados quaisquer adicionais;

VI - os atos regulados por lei estadual, os do serviço de sua justiça e os negócios de sua economia".

O art. 29 determinava sobre as fontes de receita tributária dos Municípios, dispondo:

"Além da renda que lhes é atribuída por força dos §§ 29 e 40 do art. 15, e dos impostos que, no todo ou em parte, lhes forem transferidos pelo Estado, pertencem aos municípios os impostos:

I - predial e territorial urbano;

II - de licença;

III - de indústrias e profissões;

IV - sobre diversões públicas;

V - sobre atos de sua economia ou assuntos de sua competência".

Complementando a discriminação de renda adotada pela Constituição de 1946, considerada como a mais municipalista das Constituições brasileiras, determinava o art. 30:

"Compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios cobrar:

- I - contribuição de melhoria, quando se ve  
rificar valorização do imóvel, em conse  
quência de obras públicas;
- II - taxas;
- III - quaisquer outras rendas que possam pro  
vir do exercício de suas atribuições e  
da utilização de seus bens e serviços.

Parágrafo único. A contribuição de melhoria não poderá ser exigida em limites superiores à despesa realizada, nem ao acréscimo de valor que da obra decorrer para o imóvel beneficiado".

Os Municípios foram contemplados com a compe  
tência do imposto de indústria e profissões, num reconhecimen  
to de que este imposto, pelas suas características locais, deveria pertencer à competência municipal, além de, com fundamento no § 2º do art. 15, ser-lhes destinada a ren  
da resultante da tributação prevista no inciso III do mesmo  
artigo — produção, comércio, distribuição e consumo, e bem assim importação e exportação de lubrificantes e de combustíveis líquidos ou gasosos de qualquer origem ou natureza, estendendo-se esse regime, no que for aplicável, aos minerais do País e à energia elétrica — que se destinava na base de sessenta por cento, no mínimo, aos Es  
tados, ao Distrito Federal e aos Municípios, proporcional  
mente à sua superfície, população, consumo e produção. Com fundamento no § 4º do mesmo artigo, cabia também aos muni  
cípios, excetuados os das capitais, dez por cento da re  
ceita obtida através da cobrança do imposto sobre rendas e proventos de qualquer natureza.

Prosseguindo a contemplação dos Municípios na participação de receita tributária, o art. 20 da Carta

Magna de 1946, destinava aos municípios trinta por cento da arrecadação estadual de impostos, exceto o do imposto de exportação, quando essa arrecadação excedesse no Município, que não fosse capital, o total das rendas locais de qualquer natureza.

Dispunha o art. 21, também favorável ao suprimento das finanças municipais, que a essas finanças destinavam-se quarenta por cento da receita resultante dos impostos arrecados pelo Estado, além dos discriminados pelo texto constitucional, desde que evitada a bitributação.

Observa-se, ainda, nos dispositivos constitucionais trazidos à colação, a possibilidade da instituição de impostos não previstos em caráter concorrente pela União e pelos Estados, ressalvado que o imposto federal excluiria o estadual idêntico. É admitida também a possibilidade de os Estados transferirem impostos aos Municípios.

A Constituição Federal de 1946, foi o último Estatuto Político Nacional a admitir que, tanto a União, quanto os Estados, pudessem criar novos impostos com distribuição da receita tributária decorrente da cobrança desses impostos, exceto o imposto lançado por motivo de guerra — § 5º, art. 15 — entre a União, os Estados e os Municípios, segundo adverte, com bastante oportunidade, GILBERTO DE ULHÔA CANTO<sup>137</sup>.

Por volta de 1950, a União Federal participava em mais de cinquenta por cento do total da receita tributária do País, cabendo, aproximadamente, trinta e nove por cento aos Estados e ao Distrito Federal<sup>138</sup>. Esse quadro de distribuição de receita, apesar do fortalecimento das finanças municipais concedido através da Constituição

de 1946, comparativamente à Constituição de 1937, gerou descontentamento da parte dos governos municipais, compartilhado também pelos governos estaduais, que consideravam irrisória a receita dos Estados.

Na vigência da Constituição de 1946, foram promulgadas três Emendas de grande importância para o Sistema Tributário Nacional, sob o clima de confusão política que abalava o País, resultado pela renúncia do então Presidente da República, JÂNIO QUADROS, em 22 de novembro de 1961, o Parlamento Nacional vetou a Emenda Constitucional nº 5, datada de 21 de novembro do mesmo ano, que estabeleceu novo critério discriminatório de rendas, dispondo:

"Redijam-se, assim, os seguintes parágrafos do art. 15:

§ 4º — A União entregará aos Municípios 10% (dez por cento) do total que arrecadar do imposto de que trata o nº II, efetuada a distribuição em partes iguais e fazendo-se o pagamento, de modo integral, de uma só vez, à cada município, durante o quarto trimestre de cada ano.

§ 5º — A União entregará, igualmente, aos municípios, 15% (quinze por cento) do total que arrecadar do imposto de que trata o nº IV, feita a distribuição em partes iguais, devendo o pagamento a cada município, ser feito integralmente, de uma só vez, durante o terceiro trimestre de cada ano.

§ 6º — Metade, pelo menos, da importância entregue aos municípios, por efeito do disposto

no parágrafo 5º, será aplicada em benefícios de ordem rural. Para os efeitos deste parágrafo, entende-se por benefício de ordem rural todo o serviço que for instalado, ou obra que for realizada com o objetivo de melhoria das condições econômicas, sociais, sanitárias ou culturais das populações das zonas rurais.

§ 7º — Não se compreendem, nas disposições do nº VI, os atos jurídicos ou os seus instrumentos, quando incluídos na competência tributária estabelecida nos arts. 19 e 29.

§ 8º — Na iminência ou no caso de guerra externa, é facultado à União decretar impostos extraordinários, que não serão partilhados na forma do art. 21 e que deverão suprimir-se gradualmente, dentro de cinco anos, contados da data da assinatura da paz".

Prosseguia a Emenda, dispondo:

"Redija-se assim, o art. 19:

Art. 19 - Compete aos Estados decretar impostos sobre:

- I - Transmissão de propriedade *causa mortis*;
- II - vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive industriais, isenta, porém, a primeira operação do pequeno produtor, conforme o definir a lei estadual;

III - exportação de mercadorias de sua produção para o estrangeiro, até o máximo de 5% (cinco por cento) ad valorem vedados quaisquer adicionais.

IV - os atos regulados por lei estadual, os do serviço de sua justiça e os negócios de sua economia.

§ 1º — O imposto sobre transmissão *causa mortis* de bens corpóreos cabe ao Estado em cujo território estes se achem situados,

§ 2º — O imposto sobre transmissão *causa mortis* de bens incorpóreos, inclusive títulos e créditos, pertence, ainda, quando a sucessão se tenha aberto no estrangeiro, ao Estado em cujo território os valores da herança forem liquidados ou transferidos aos herdeiros,

§ 3º — Os Estados não poderão tributar títulos da dívida pública emitidos por outras pessoas jurídicas de direito público interno, em limite superior ao estabelecido para as suas próprias obrigações,

§ 4º - O imposto sobre vendas e consignações será uniforme, sem distinção de procedência ou destino;

§ 5º — Em caso excepcional, o Senado Federal poderá autorizar o aumento por determinado tempo, do imposto de exportação, até o máximo de 10% (dez por cento)



Dando continuidade ao novo critério discriminatório, a Emenda dispunha:

"Redija-se assim o art. 29:

Art. 29 — Além da renda que lhes é atribuída por força dos parágrafos 2º, 4º e 5º, do art. 15, e dos impostos que, no todo ou em parte, lhes forem transferidos pelo Estado, pertencem aos municípios os impostos:

- I - Sobre a propriedade territorial urbana e rural;
- II - predial;
- III - sobre transmissão de propriedade imobiliária *inter vivos* e sua incorporação ao capital de sociedades;
- IV - de licenças;
- V - de indústrias e profissões;
- VI - sobre diversões públicas;
- VII - sobre atos de sua economia ou assuntos de sua competência.

Parágrafo único — O imposto territorial rural não incidirá sobre sítios de área não excedente a vinte hectares, quando os cultive só ou com sua família, o proprietário. "

Como se pode observar, a Emenda Constitucional nº 5, de 21 de novembro de 1961, efetuou diversas transferências de competências sobre impostos. Assim é que o

imposto territorial rural, que conforme o regime discriminatório de rendas anteriormente adotado pertencia à competência tributária dos Estados, foi transferido para a dos Municípios. O mesmo se verificou com o imposto sobre transmissão de propriedades "*inter vivos*". As finanças municipais foram também reforçadas, através da participação dos Municípios, em dez por cento do total arrecadado com a cobrança do imposto de renda, como também pela elevação, de dez para quinze por cento, da quota do imposto de consumo.

Como consequência das modificações no critério discriminatório introduzidas pela Emenda nº 5, paralelamente ao fortalecimento das finanças municipais, verificou-se o enfraquecimento das finanças dos Estados, que passaram a se deparar com uma situação extremamente deficitária, o que os levou, por falta de outra qualquer opção, a promoverem o aumento das alíquotas do imposto de vendas e consignações, além de criarem taxas que constituíram verdadeiros impostos, resultando na prática da bitributação e no encarecimento do custo das mercadorias tributadas. Seguiu-se à Emenda Constitucional nº 5 a Emenda nº 10, de 9 de dezembro de 1964, que também provocou profundas alterações no sistema constitucional de discriminação de rendas. Transferiu a competência do imposto territorial rural, da esfera dos municípios para a União, além de conferir a esta a competência para promover a desapropriação de áreas rurais, para fins de interesses social, mediante prévia e justa indenização em títulos da dívida pública, acrescida de correção monetária.

A Emenda Constitucional nº 18, promulgada em 1º de dezembro de 1965, sucedeu a Emenda nº 10/1964, nas alterações do critério discriminatório de rendas, com dois

objetivos primordiais:

- " - diminuição e eventual eliminação do pesado deficit fiscal da União. Para tanto, deveria contar o Governo Federal com fontes mais produtivas de receitas tributárias e eficiência de sua administração, de forma a reduzir as evasões, ilegais ou não, ao pagamento de tributos.
- redefinição de um sistema tributário capaz de ser utilizado como fonte de incentivos (e desincentivos) poderosa o suficiente para a condução das políticas econômicas e sociais"<sup>139</sup>.

A respeito dos objetivos visados pela Emenda Constitucional nº 18, observa-se que o superfortalecimento da competência tributária da União, já de considerável proporção à época em que foi promulgada a Emenda, não foi suficiente sequer para a redução do seu deficit fiscal a níveis consideráveis, tampouco concorreu, de forma eficaz, para aumentar a eficiência da administração federal, possibilitando-lhe condições de reduzir satisfatoriamente as evasões fiscais, observado que essas não resultam apenas de deficiência administrativa, como também de imperfeição legislativa. Quanto à necessidade de redefinição do sistema tributário nacional, de modo a torná-lo um instrumento eficiente de condução das políticas econômicas e sociais, observa-se que não foi logrado êxito, conforme será demonstrado mais demoradamente quando efetuada a análise crítica do sistema tributário nacional, mais adiante.

Esta Emenda, que provocou verdadeira revolução na distribuição de competências tributárias, suprimiu

impostos tradicionais, como o imposto sobre remessa de lu  
cros para o exterior, de competência federal; o imposto  
do selo federal, estadual e municipal; o imposto estadual  
de vendas e consignações; o imposto de licença; o imposto  
sobre indústrias e profissões e o imposto sobre diversões  
públicas, de competência municipal e o imposto de trans  
missão de propriedade "causa mortis", de competência esta  
dual.

O imposto do selo federal foi, em parte, subs  
tituído pelo imposto sobre operações financeiras. Como  
substituto do imposto sobre vendas e consignações, foi cria  
do o imposto sobre circulação de mercadorias, enquanto o  
imposto de transmissão "causa mortis" foi incorporado ao  
"inter vivos", resultando o imposto de transmissão da  
propriedade imobiliária a qualquer título de direitos a  
ele relativo, na esfera estadual. O imposto sobre indús  
tria e profissões e o imposto sobre diversões públicas fo  
ram substituídos, parcialmente, pelo imposto sobre servi  
ços de qualquer natureza, enquanto o imposto de licença  
foi substituído pela taxa de licença, na esfera de compe  
tência municipal.

O imposto de exportação de produtos nacionais  
ou nacionalizados para o exterior, deixou de pertencer à  
competência tributária privativa dos Estados, passando à  
da União, atendendo, inclusive, à necessidade da conjuga  
ção da política de importação com a de exportação, o que  
pode ser obtido através deste imposto, instrumento de ex  
trafiscalidade em potencial.

Dispunha a Emenda de 1965 que os impostos com  
ponentes do sistema tributário nacional eram, exclusiva  
mente, os sobre o comércio exterior; sobre o patrimônio  
e a renda; sobre a produção e a circulação; e os espe  
ciais. Os demais tributos, taxas e contribuições de melho

ria, bem como as distribuições de receitas tributárias e as disposições finais, foram especificados, cada um, em capítulos diferentes.

Os impostos sobre o comércio exterior, representados pelo imposto de importação e o de exportação, foram atribuídos à competência tributária da União.

Dentre os impostos sobre o patrimônio e a renda, à União foi atribuída sobre a renda e proventos de qualquer natureza e o sobre a propriedade territorial rural; cabendo aos Estados o imposto de transmissão "inter vivos" e "causa mortis" de bens móveis por natureza ou por acessão física; ficando com os Municipais o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana.

Dos impostos sobre a produção e a circulação, à União foi conferido o imposto sobre serviço de transportes e comunicações, salvo os de natureza estritamente municipal; o sobre produtos industrializados; e o sobre operações de crédito, câmbio e seguro e o sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários, destinando-se a receita deste último à formação de reservas monetárias. Aos Estados foi atribuído o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias. Os Municípios também foram aquinhoados com o imposto de circulação de mercadorias, cuja alíquota não poderia exceder a trinta por cento da aplicada para o cálculo do estadual, além do imposto sobre serviços de qualquer natureza, incidente sobre atividades não tributadas pela União ou pelos Estados.

Os impostos especiais, atribuídos à competência tributária da União, corresponderam ao imposto sobre produção, circulação ou consumo de minerais do País; os sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de combustíveis e lubrificantes líquidos ou gaso

sos de qualquer origem ou natureza; e os de produção, im  
portação, distribuição ou consumo de energia elétrica.

Tendo como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição, a taxa no capítulo que lhe foi destinado pela Emenda Constitucional nº 18 teve sua competência atribuída à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, conforme a prestação de serviço ou exercício de atividade desenvolvida por cada um.

No capítulo destinado à disciplinação da contribuição de melhoria, a Emenda Constitucional nº 18/1965, através do art. 19, determinou que:

"Compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal, aos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, cobrar contribuição de melhoria para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar, para cada imóvel beneficiado".

Observa-se, pois, que não houve alteração da legislação anterior, no que se refere a este tributo.

O capítulo V, da Emenda nº 18, introduziu novo critério na distribuição de receitas tributárias de terminando que se atribua:

- a) aos Municípios, onde se localizam os imóveis, o produto de arrecadação do imposto territorial rural;

- b) aos Estados e Municípios, o produto da arrecadação, na fonte, do imposto de renda, que incida sobre a renda das obrigações da sua dívida ativa, e sobre os proventos de seus servidores e os de suas autarquias;
- c) ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal, dez por cento, em partes iguais, dos impostos de renda e de produtos industrializados; ao Fundo de Participação dos Municípios, outros dez por cento. Essa renda se destina ao orçamento de capital das três entidades. Além disso, poderão ter, Estado e Município, mediante convênio, mais dez por cento da arrecadação proveniente desses impostos de renda e de produtos industrializados, que se destinam a assegurar ampla e eficiente coordenação dos respectivos programas de investimentos e serviços públicos;
- d) aos Estados, Distrito Federal e Municípios, sessenta por cento do que incidir sobre operações relativas a combustíveis, lubrificantes e energia elétrica; noventa por cento do que incidir sobre operações relativas a minerais do País.

Possibilitou a Emenda, além disso, que os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, com base em lei federal, fossem incumbidos de promover a arrecadação de impostos de competência da União, cujo produto lhes seria distribuído, integral ou parcialmente.

Em decorrência das grandes transformações in

roduzidas pela Emenda no sistema discriminatório de rendas tributárias, esta, com exceção dos preceitos referentes ao imposto de exportação de produtos nacionais ou nacionalizados para o exterior, somente passou a vigorar a partir de 1º de janeiro de 1967. Procedeu-se desta maneira com o objetivo de conceder tempo suficiente para que a União, os Estados e os Municípios promovessem a adaptação de suas legislações tributárias e as normas de suas constituições e leis orgânicas às normas estabelecidas.

Analisando a Emenda Constitucional nº 18, de 1965, RUY BARBOSA NOGUEIRA<sup>140</sup> observa que a Comissão encarregada de elaborar a Reforma Constitucional Tributária preocupou-se, exageradamente, em criar uma acentuada centralização do poder fiscal, o que resultou em um sistema discriminatório, que conferiu à União a competência sobre a maioria dos impostos, originando, ainda, maior centralização do poder político. Observa, também, que a reforma teve caráter centralizador não apenas em relação ao "quantum", mas também em relação ao comando do sistema tributário, ocasionando, desta forma, a redução da autonomia política das autoridades periféricas, tendo em vista que, participar da receita, não significa compartilhar da competência, com os aspectos vitais da disciplina da tributação atribuídos ao comando e poder da Federação, o que, segundo entende RUY BARBOSA NOGUEIRA, pode ser observado através dos aspectos geral e especial;.

No aspecto geral, adverte, além de instituir o "Sistema Tributário Nacional", a Emenda Constitucional, através do art. 18 § 1º, determinou as disposições a serem feitas através de lei complementar, restringindo, desta forma, a competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.



Dentre os aspectos especiais, observa que: a) os fatos geradores dos impostos privativos passaram a ser definidos pelo Código Tributário Nacional e não pelas legislações dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios; b) a definição da base de cálculo dos impostos de competência estaduais, do Distrito Federal e Municipais, também coube ao Código Tributário Nacional; c) o estabelecimento de limites de alíquotas para os impostos estaduais, do Distrito Federal e Municipal; d) a definição dos contribuintes pelo Código Tributário Nacional e não pelas legislações locais; e) a possibilidade da União conceder isenção de impostos não atribuídos à sua competência tributária; f) o cometimento de competência ao Presidente da República para emitir Decretos -Leis; g) a participação dos Estados, Distrito Federal e Municípios na receita tributária federal estar condicionada ao cumprimento de determinados requisitos por parte destes; h) a possibilidade de intervenção do governo federal no Estado-membro que prejudicar a política econômico-financeira federal ; i) a concessão exclusiva à União do poder de instituir empréstimos compulsórios; j) concessão , também em caráter exclusivo à União , da competência residual, referente à instituição de impostos não previstos no texto constitucional; k) a vedação à incidência do imposto de circulação de mercadorias sobre produtos industrializados destinados à exportação e; l) a regulamentação das receitas parafiscais, através de lei federal.

Das observações feitas sobre a restrição das autonomias locais, uma das que gera maior controvérsia refere-se à possibilidade da União conceder isenção sobre impostos que não pertencem à sua competência. Alguns doutrinadores, como BERNARDO RIBIERO DE MORAES<sup>141</sup>, consideram que esta possibilidade não restringe a competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios ,

visto que não é excluída a competência destes para também concederem a isenção sobre impostos de sua competência, além de outras considerações que se manifestam favoráveis à concessão do poder de isentar impostos, que não sejam de sua competência, à União, sem com isto se provocar restrições nas competências locais, conforme será observado, mais detidamente, através do Capítulo destinado ao estudo das isenções tributárias.

Datada de 25 de outubro de 1966, a lei nº 5.172 criou o Código Tributário Nacional, assim denominado através do art. 7º, do Ato Complementar nº 36, de 13 de março de 1967. Composto de 218 arts. o Código Tributário objetivou, principalmente, a sistematização da regulamentação legal do sistema tributário nacional, sem, entretanto, ter introduzido consideráveis alterações neste sistema.

Mantendo os preceitos da Emenda Constitucional nº 18/1965, foi promulgada em 24 de janeiro de 1967 nova Constituição Federal que sistematizou, no Capítulo V, Título I, a matéria tributária, sob a denominação "Do Sistema Tributário", com regras estabelecidas do art. 18 ao art. 28 daquela Carta Magna.

O art. 19 da Constituição de 1967 dispunha sobre a competência tributária da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, determinando-lhes competência para arrecadar:

- " I - os impostos previstos nesta Constituição;
- II - taxas pelo exercício regular do poder de polícia ou pela utilização de serviços públicos de sua atribuição,

específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição;

III - contribuições de melhoria dos proprietários de imóveis valorizados pelas obras públicas que os beneficiaram".

O § 4º do art. 19 dispunha sobre a competência privativa da União para, em casos excepcionais, instituir empréstimos compulsórios.

A competência privativa da União, estabelecida no art. 22, abrangia os impostos sobre:

- " I - importação de produtos estrangeiros;
- II - exportação, para o estrangeiro, de produtos nacionais ou nacionalizados;
- III - propriedade territorial rural;
- IV - rendas e proventos de qualquer natureza, salvo ajuda de custo e diárias pagas pelos cofres públicos;
- V - produtos industrializados;
- VI - operações de crédito, câmbio, seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;
- VII - serviços de transporte e comunicações, salvo os de natureza estritamente municipal;

- VIII - produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos;
- IX - produção, importação, distribuição ou consumo de energia elétrica;
- X - extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais do País".

Aos Estados e ao Distrito Federal foram atribuídos, através do art. 24, os impostos incidentes sobre:

- " I - Transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza e acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como sobre direitos à aquisição de imóveis;
- II - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos, na forma do art. 22, § 6º, realizadas por produtores, industriais e comerciantes".

O art. 25 dispunha sobre a competência exclusiva dos Municípios para a instituição de impostos sobre:

- " I - propriedade predial e territorial urbana;
- II - serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados, defini

dos em lei complementar";

Observa-se, pois, através da análise dos dispositivos constitucionais de 1967 supra citados, a exclusão do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias da esfera de competência dos Municípios, sem qualquer outra alteração de substancial importância ao critério distributivo de competência tributária, adotado pela Emenda Constitucional nº 18/65.

Em caráter substitutivo à redução de receita dos Municípios, causada pela extinção do imposto de circulação de mercadorias, a Carta Magna de 1967 destinou-lhes, através de seu art. 24 § 7º, vinte por cento do produto da arrecadação do imposto de circulação de mercadorias dos Estados.

A participação dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, no produto da arrecadação do imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de combustíveis líquidos e gasosos, foi reduzida de sessenta por cento para quarenta por cento, através do art. 28, I, encerrando as alterações introduzidas no critério de participação na receita tributária, adotado através da Emenda nº 18.

Através da Emenda Constitucional nº 5, de 28 de junho de 1975, alterou-se o critério da participação na receita do imposto de renda e do imposto sobre produtos industrializados, atribuindo nove por cento da receita destes impostos ao Fundo de Participação dos Estados, do Distrito Federal e dos Territórios, nove por cento ao Fundo de Participação dos Municípios e dois por cento ao Fundo Especial, este com aplicação regulada através de lei.

## IV.2 - SISTEMA ATUAL

O critério de distribuição de competências tributárias atualmente adotado no Brasil encontra-se sob a regência da Constituição Federal de 1967, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969, que dedica o capítulo V, do art. 18 ao 26, à regulamentação do sistema tributário nacional, e da Emenda nº 27, de 28 de novembro de 1985.

Através do art. 21 do texto constitucional vigente, foram enumerados os impostos de competência privativa da União, sem qualquer alteração ao que dispunha o art. 22 do texto constitucional de vigência anterior.

O art. 22, da Constituição Federal vigente, garantiu à União a competência exclusiva para instituir impostos extraordinários por motivo de guerra.

O art. 23 estabeleceu a competência dos Estados e do Distrito Federal, assegurando-lhes os mesmos impostos estabelecidos através do art. 24, do texto constitucional anterior, com a exceção do imposto sobre a propriedade de veículos automotores, criado através da Emenda nº 27/85, cuja receita, conforme dispõe o § 13, pertence cinquenta por cento ao Estado e cinquenta por cento ao Município onde estiver licenciado o veículo.

Também o art. 24 do texto constitucional atual, ao estabelecer os impostos pertencentes à competência privativa dos Municípios, não introduziu qualquer alteração ao que dispunha o art. 25 do texto anterior.

Quanto ao sistema de distribuição de receitas

tributárias, estabelecido pelo texto constitucional vigente, várias alterações ao sistema adotado pelo texto constitucional anterior podem ser observadas, conforme a seguir.

O § 10 do art. 23 da Constituição Federal destinou cinquenta por cento da receita do imposto sobre transmissão de bens imóveis e de direitos reais sobre imóveis, excetuados os de garantia, bem como sobre a cessão de direitos à sua aquisição, de competência dos Estados e do Distrito Federal, ao Município onde se localizar o imóvel objeto da transmissão sobre a qual incide o tributo.

O critério de participação na receita do imposto de renda e do imposto sobre produtos industrializados, também sofreu alteração através do novo texto constitucional ao dispor:

"Art. 25 . Do produto da arrecadação dos impostos mencionados nos itens IV e V do art. 21, a União distribuirá trinta e dois por cento na forma seguinte:

- I - quatorze por cento ao Fundo de Participação dos Estados, do Distrito Federal e dos Territórios;
- II - dezesseis por cento ao Fundo de Participação dos Municípios;
- III - dois por cento ao Fundo Especial, que terá sua aplicação regulada em lei"

O art. 26 do texto constitucional vigente, com a redação que lhe foi dada através da Emenda Constitucional nº 16, de 27 de novembro de 1980, também incluiu os

Territórios na participação das receitas dos impostos incidentes sobre combustíveis, energia elétrica e minerais do País.

Autorizada pelo novo texto constitucional — art. 21, VII — a instituir imposto sobre serviços de transporte e comunicação, salvo os de natureza estritamente municipal, a exemplo do que dispunha a Emenda Constitucional nº 18/65 e a Constituição Federal de 1967, a União não se valeu da autorização constitucional em toda a sua plenitude, tendo instituído, inicialmente, apenas o imposto que incide sobre o transporte de passageiros, com base no disposto através do Decreto-Lei nº 284, de 23 de fevereiro de 1967, cuja vigência teve início a partir de 1º de abril de 1967, incidindo sobre o transporte interestadual e intermunicipal de passageiros. Posteriormente, o Decreto-Lei nº 1.438, de 26 de dezembro de 1975, estendeu a incidência do imposto ao transporte rodoviário de cargas, denominando-o de imposto sobre serviços de transporte rodoviário intermunicipal e interestadual de passageiros e cargas - ISTR. Os serviços de comunicação permanecem excluídos da tributação federal, apesar da autorização constitucional para a instituição de imposto incidente sobre estes serviços.

#### IV.3 - CRÍTICAS AO SISTEMA ATUAL

A análise crítica do sistema discriminatório de receita tributária adotado no Brasil enseja, em princípio, o perfeito entendimento de determinados termos relacionados ao estudo que se pretende desenvolver como discriminação de rendas, competência tributária, participação na receita tributária e capacidade tributária. Atentando para esta necessidade é que, somente após uma breve



abordagem dos termos considerados relevantes à análise crítica do sistema discriminatório, adotado pela Constituição Federal Brasileira vigente, será desenvolvida esta análise, fixando-se, assim, os alicerces indispensáveis a um entendimento objetivo da matéria.

Segundo entende BERNARDO RIBEIRO DE MORAES<sup>142</sup>, discriminação de receita tributária corresponde "...a partilha poder fiscal e de competência tributária entre as diferentes entidades de um mesmo Estado".

Manifestando-se a respeito do assunto, LUIZ RICARDO GOMES ARANHA<sup>143</sup> ensina que discriminação de rendas, é "A partilha, determinada na Constituição, das fontes de receita tributária ou da própria receita tributária, entre as várias entidades políticas que compõem a forma federativa de Estado".

A análise destes conceitos encaminha ao entendimento de que a discriminação constitucional de rendas possui um aspecto bidimensional, correspondendo à atribuição de competência tributária e/ou à distribuição de rendas.

O conceito de competência tributária mereceu a preocupação do legislador pátrio, que o incluiu no texto do Código Tributário Nacional, em seu art. 6º, que determina:

"Art. 6º - A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta Lei".

Conclui-se, da interpretação deste dispositivo legal, que a competência tributária representa a atribuição conferida pela Constituição Federal para a regulamentação legal do tributo, que é conferida a um ente de Direito Público constituído, pois, uma faculdade, e não uma imposição, conforme adverte CELSO CORDEIRO MACHADO.

A classificação das competências tributárias representa um assunto que tem merecido a atenção de inúmeros doutrinadores, que adotam variados critérios classificatórios.

Um dos critérios mais freqüentes classifica a competência tributária em competência privativa, abrangendo os impostos atribuídos nominalmente pela Constituição a cada uma das entidades tributantes, como o imposto de renda, atribuído à União Federal (C.F. art. 21 III). O imposto sobre circulação de mercadorias, atribuído aos Estados e ao Distrito Federal (C.F., art. 23, II) e o imposto sobre serviços de qualquer natureza, conferido aos Municípios (C.F. art. 24, II); Competência tributária residual, municipal, privativa da União, atribuindo a esta, exclusivamente, a competência para instituir e legislar sobre impostos não enumerados na Constituição Federal e ; competência tributária comum, abrangendo a taxa e a contribuição de melhoria, é atribuída a qualquer uma das entidades tributáveis, desde que tenha exercido a atividade ou realizado a obra da qual resulta a cobrança da taxa, ou da contribuição de melhoria, respectivamente.

Além destas competências tributárias, MAURO FERNANDES PAGLIARINI<sup>144</sup> observa, ainda, a existência da competência especial, abrangendo, especificamente, as contribuições parafiscais e os empréstimos compulsórios e; a competência extraordinária, atribuída à União, podendo ser exercida em casos excepcionais, como para a exigência do

imposto lançado por motivo de guerra.

Discordando parcialmente do critério adotado por PAGLIARINI, JOÃO BAPTISTA CELESTINO<sup>145</sup> considera que, tanto as contribuições parafiscais, como os empréstimos compulsórios, fazem parte da competência tributária privativa.

Apreciando a divergência existente entre estes doutrinadores, na classificação das competências tributárias, convém observar que, apesar das contribuições para fiscais e dos empréstimos compulsórios estarem previstos pela Constituição Federal vigente, no capítulo intitulado DO SISTEMA TRIBUTÁRIO (Cap. V, art. 21 § 2º, I e II), o Código Tributário Nacional é de uma clareza cristalina ao estabelecer, no art. 5º:

"Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria".

Procedendo desta forma, o Código Tributário, como Lei Complementar, não diverge da Constituição Federal, que não considera as contribuições parafiscais e nem os empréstimos compulsórios como tributos, de forma clara e inconfundível, mas realizando o seu objetivo de complementar a Carta Magna. Ademais, a própria natureza destas receitas, excluído o caráter de compulsoriedade a ambas inerentes, se coaduna a negação do seu enquadramento como tributos. Assim, não se pode entender que as contribuições parafiscais e os empréstimos compulsórios possam ser enquadrados em qualquer modalidade de competência tributária.

Manifestando-se a respeito da classificação das competências tributárias, ADAUTO QUIRINO SILVA<sup>146</sup> adverte para a existência de um tipo de competência que ele denomina de competência cumulativa, que "Consiste em que

as entidades tributantes podem exercer, além da competência própria, uma competência imprópria, como que provocada". Entende que esta competência é atribuída aos Estados e ao Distrito Federal, não divididos em Municípios, para instituir tributos municipais, e à União, para instituir impostos estaduais nos Territórios Federais, e também municipais, se aqueles não forem divididos em Municípios (C. F. art. 18 § 4º).

Entende LUIZ RICARDO GOMES ARANHA<sup>147</sup> que existem oito tipos de competências, a saber: a) competência originária, estabelecida na Constituição; seu exercício por uma entidade independe da ausência de outra entidade; b) competência derivada, originada pela permissão ou delegação de outra entidade, cujo exemplo é a transferência da competência residual da União aos Estados e Municípios; c) competência plena, cujas únicas limitações são as impostas pela Constituição Federal; d) competência limitada, correspondendo ao tipo de competência que sofre outras limitações, além das impostas pela Constituição, como o estabelecimento de alíquotas máximas do imposto de circulação de mercadorias, através de Resolução do Senado; e) competência concorrente, que é atribuída a mais de uma entidade, inexistindo no Brasil, sendo, entretanto, adotada pelos norte-americanos na cobrança do imposto de renda, que pode ser feita, concorrentemente, pela União, pelos Estados e pelos Municípios; f) competência extraordinária, pertencente à União, envolve os impostos extraordinários, como o imposto extraordinário lançado por motivo de guerra; g) competência federal, estadual ou municipal, decorrente do seu titular e; h) competência múltipla, observada quando uma entidade pode instituir impostos que normalmente seriam competência de outra, podendo ser dupla, quando uma entidade pode instituir tributos de competência de mais uma entidade, além dos incluídos na sua própria competência, como a possibilidade dos Esta

dos instituírem impostos municipais, quando não forem divididos em Municípios; ou tripla, quando, além dos impostos de sua própria competência, uma entidade pode instituir impostos que normalmente seriam da competência de duas outras entidades, como por exemplo, a competência atribuída à União com relação aos seus impostos, os estaduais e os municipais, nos territórios não divididos em municípios.

Discordando da possibilidade de transferência da competência residual da União para os Estados e Municípios, que produziria a competência derivada, ALIOMAR BALEIRO<sup>148</sup> adverte que este tipo de competência, como as demais, é considerada indelegável pela legislação brasileira, havendo apenas a possibilidade de transferência de receita.

Sobre a divergência instaurada quanto à possibilidade da delegação da competência tributária residual, convém observar o que determina a Constituição Federal brasileira, através do art. 21, § 5º:

"A União poderá transferir o exercício supletivo de sua competência tributária aos Estados, ao Distrito Federal ou aos Municípios".

Igualmente oportuna se torna a análise do Art. 7º, do Código Tributário Nacional, que dispõe:

"Art. 7º - A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público".

blico a outra, nos termos do § 3º  
do art. 18 da Constituição".

Analisando a divergência doutrinária sobre a possibilidade da transferência pela União do exercício supletivo de sua competência tributária, ADAUTO SILVA, respaldado em CONTREIRAS DE CARVALHO, também se manifesta favorável à possibilidade desta transferência.

Apreciando a questão, constata-se que o texto do Código Tributário Nacional foi elaborado em coerência com as disposições contidas na Emenda nº 18/65 que, por sua feita, foi posta à Constituição de 1946, vigente à época da promulgação do C.T.N. Na medida em que se processou a substituição dessa Constituição, em 1967, que posteriormente foi reformulada, através da Emenda Constitucional nº 1/69, algumas normas do Código passaram a conflitar com alguns dispositivos constitucionais. A indubitável conclusão da superioridade hierárquica da Constituição Federal leva à observação de que o conflito deve ser dirimido pela aceitação da possibilidade prevista constitucionalmente, qual seja, a da transferência do exercício supletivo da competência tributária da União aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios e não de mera capacidade tributária, segundo entendem alguns estudiosos que se dedicaram à apreciação do assunto.

No que respeita aos critérios adotados para a distribuição de competências tributárias, ALIOMAR BALEEIRO<sup>149</sup> classifica as Constituições dos Países latino-americanos em: a) Constituições que distribuem a competência por impostos específicos, restringindo, dessa forma a concorrência, como a do Brasil, a da Venezuela e a do Uruguai; b) Constituições que admitem a concorrência como regra geral, ainda que reservem certos impostos a determinadas esferas de governo, como a da Argentina, a dos Esta

dos Unidos e a do Peru; c) Constituições que autorizam expressamente, ao legislador ordinário, promover a distribuição de receitas entre os vários níveis de governo, como a da Bolívia , a do Chile , a da Colômbia, a de Salvador e a de Porto Rico; d) Constituições que outorgam amplo poder fiscal ao governo nacional, mas admitem a concorrência dos Estados em relação a certos e determinados impostos, como a do Canadá e a do México; e) Constituições que concedem amplo poder fiscal à Nação, admitindo , contudo, a concessão deste poder, parcialmente, aos governos locais, sem, entretanto, admitirem a concorrência, como a do Panamá e a de Cuba e; f) Constituições silentes sobre o assunto, como a de Costa Rica, a do Equador, a do Haiti, a de Honduras, a da Nicarágua, a do Paraguai e a da República Dominicana<sup>150</sup>.

Reportando-se à análise das competências tributárias, JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES<sup>151</sup> adverte, muito à propósito, que "Uma asserção doutrinária bastante difundida e celebrada pretende que toda outorga de competência significa , ao mesmo tempo, uma autorização e uma limitação . Autorização que habilita a pessoa competente a exercer as atribuições em que a competência consiste. Limitação, pelo confinamento da competência às balizas que a norma de outorga estabelece, excluído o exercício de funções outras, não incluídas no âmbito da validade da norma sobre competência".

Procedeu com bastante acerto, o Professor pernambucano, ao efetuar esta advertência. Incontestavelmente, a atribuição de competência tributária não pode ser considerada como ilimitada, uma vez que, sendo a Constituição Federal o Diploma Legal de que se vale o legislador pátrio para a atribuição das competências tributárias, a própria Carta Magna estabelece as restrições ao exercício desta competência, quando determina:

"Art. 19 - É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - instituir ou aumentar tributo sem que a lei o estabeleça, ressalvados os casos previstos nesta Constituição;

II - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou mercadorias, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais; e

III - instituir imposto sobre:

a) o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros;

b) os templos de qualquer culto;

c) o patrimônio, a renda ou os serviços dos partidos políticos e de quaisquer instituições de educação ou de assistência social, observados os requisitos da lei; e

d) o livro, o jornal e os periódicos, assim como o papel destinado à sua impressão.

§ 1º - o disposto na alínea "a" do item III é extensivo às autarquias, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados às suas finalidades essenciais, ou delas decorrentes; mas não se estende aos



serviços públicos concedidos ,  
nem exonera o promitente com  
prador da obrigação de pagar im  
posto que incidir sobre imóvel  
objeto de promessa de compra e  
venda.

§ 2º - .....

Prosseguindo na enumeração das limitações da  
competência tributária, determina, ainda, o Estatuto Po  
lítico Pátrio:

"Art. 20. É vedado:

- I - à União instituir tributo que não seja  
uníforme em todo o território nacional  
ou implique distinção ou preferência  
em relação a qualquer Estado ou Municí  
pio em prejuízo de outro;
- II - à União tributar a renda das obrigações  
da dívida pública estadual ou municí  
pal e os proventos dos agentes dos Es  
tados e Municípios, em níveis superio  
res ao que fixar para as suas próprias  
obrigações e para os proventos dos  
seus próprios agentes; e
- III - aos Estados, ao Distrito Federal e  
aos Municípios estabelecer diferença  
tributária entre bens de qualquer na  
tureza, em razão de sua procedência ou  
destino".

Complementando o que dispõe a Constituição Federal sobre as limitações da competência tributária, o Código Tributário Nacional, através do art. 69, ao definir competência tributária, admite que esta é plena, observada, porém, as limitações impostas pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados e pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, bem como as limitações impostas pelo próprio Código.

Conclui-se, pois, que a plenitude da competência tributária é restrita à própria norma que a outorga, que se incumbê de estabelecer os limites em que pode ser exercida a competência no sistema tributário nacional. A Constituição Federal não cria tributos, mas estabelece competências em função das quais os tributos são criados pelo legislador ordinário, conforme ensina MARCO AURÉLIO GRECO<sup>152</sup>.

A identificação da competência tributária in depende da denominação que a entidade política dê ao tributo<sup>153</sup>. Se assim não fosse, sob denominação diversa de imposto, estariam os entes dotados de competência tributária em condições de instituírem verdadeiros impostos, extrapolando, assim, a competência que lhes fora atribuída.

A participação na receita tributária, que também encontra-se incluída na expressão discriminação constitucional de receita tributária, não se confunde com a competência tributária, correspondendo, tão somente, à participação de várias entidades na receita tributária auferida por outra, segundo critérios estabelecidos por lei. Neste sentido, se pronuncia o Código Tributário Nacional ao estabelecer:

"Art. 69 - .....

Parágrafo Único - Os tributos cuja receita se ja distribuída, no todo ou em parte, a outras pessoas jurídicas de direito público, pertencem à competência legislativa daquela a que tenham sido atribuídos".

Dedicando-se à apreciação da matéria, LUIZ CELSO DE BARROS adverte que também não se deve confundir participação na receita tributária com Fundo de Participação, considerando que a primeira corresponde à transferência do montante total da receita, a exemplo do que ocorre com a receita do imposto territorial rural; enquanto, no segundo, ocorre apenas a transferência de um determinado percentual da receita, como o que se verifica quanto à receita obtida através da cobrança do imposto único de minerais do País.

Discordando desta observação, manifesta-se GERALDO VIDIGAL<sup>154</sup>, para quem há impropriedade no emprego do termo "distribuição", aplicado para o produto da cobrança do imposto territorial rural, observando que, na realidade, ocorre uma simples devolução de receita, da qual o município é titular.

A análise desta questão requer acurada interpretação dos dispositivos legais pertinentes.

Dispõe a Constituição Federal, em seu art. 24, § 1º:

"Pertence aos Municípios o produto da arrecadação do imposto mencionado no item III, do artigo 21, incidente sobre os imóveis situados em seu território".

Se aplicado corretamente este dispositivo constitucional, cabe à União a transferência integral da receita do imposto territorial rural para o município da localização do imóvel, inexistindo, pois, distribuição de receita, como quer GERALDO VIDIGAL.

Ocorre, entretanto, que o Código Tributário Nacional dispõe através do art. 85, § 3º, referindo-se à receita do imposto territorial rural, que:

"A lei poderá dispor que uma parcela, não superior a 20% (vinte por cento), do imposto de que trata o inciso I, seja destinada ao custeio do respectivo serviço de lançamento e arrecadação".

Admitida, pois, a possibilidade de retenção, por parte da União, de uma parcela do produto da cobrança do imposto para o custeio das despesas inerentes a esta cobrança, verifica-se uma incontestável hipótese de distribuição de receita tributária entre a União e o Município da localização do imóvel.

Analisando o dispositivo constitucional e o Código Tributário supra citado, HELY LOPES MEIRELES 155 manifesta-se pela inconstitucionalidade do § 3º, do art. 85 do Código, entendendo que este dispositivo fere frontalmente ao preceituado pelo § 1º, do Art. 24 da Constituição Federal, o mesmo ocorrendo com a lei que estabelecer o percentual de retenção a ser efetuado pela União, uma vez que, segundo observa, o produto da arrecadação do imposto territorial rural foi integral e incondicionalmente destinado aos Municípios de localização dos imóveis gravados, o que já foi confirmado através de re

novadas decisões do Supremo Tribunal Federal, prevalecendo, assim, a tese esposada por LUIZ CELSO DE BARROS<sup>156</sup>.

Observado que a discriminação constitucional de receita tributária normalmente engloba a distribuição de competência tributária e a distribuição de receita tributária, convém notar, entretanto, que "O conceito também é usado em sentido estrito de referência apenas à receita tributária: cogita-se, já agora, da partilha — entre os membros autônomos da federação, ou as autonomias que convivem no Estado unitário regional — da competência tributária ou impositiva"<sup>157</sup>.

Neste sentido, ensina SOUTO MAIOR BORGES<sup>158</sup> que, "Discriminação de rendas e, no direito brasileiro, a partilha ou repartição constitucional de competência tributária entre as unidades da federação (União, Estados — membros, Distrito Federal e Municípios).

Conforme o critério adotado por JAMES BRYCE, os sistemas de discriminação de rendas são classificados em sistema rígido e flexível. O primeiro decorre da expressa determinação feita pela Constituição Federal, ou pelas leis ordinárias dos Estados soberanos, de quais os tributos da competência de cada pessoa jurídica de direito público, dotada de competência tributária; enquanto o segundo decorre da inexistência de regras precisas, que estabeleçam a competência privativa de cada entidade tributante, propiciando, desta forma, a possibilidade de distribuição.

Apreciando o assunto, GILBERTO DE UCHÔA CANTO<sup>159</sup> adverte, com bastante acerto, que o sistema rígido de discriminação de rendas tributárias é indispensável aos Países que, como o Brasil, admitem três entidades tributantes.

O sistema de discriminação de rendas, segundo entende MANOEL LOURENÇO DOS SANTOS<sup>160</sup>, envolve vários aspectos, tais como o aspecto econômico e financeiro, o aspecto político e o aspecto jurídico. Observando os aspectos econômico e financeiro, entende que as diversas esferas de governo do País devem tratar a questão tributária de modo harmônico, e não como unidades estanques, inclusive desenvolvendo uma política fiscal racional, considerando a economia como um todo dentro do País. Observa, quanto ao aspecto político, a necessidade do poder central reunir as condições necessárias para proporcionar o crescimento da economia nacional, respeitando-se, contudo, as diversas autonomias governamentais. Finalizando, observa no aspecto jurídico, a necessidade do elemento jurídico permitir a combinação dos fatores econômico, financeiro, político e social, de acordo com os objetivos da federação.

No que tange aos aspectos econômico e financeiro, convém concordar-se pela imperiosa necessidade da questão tributária ser abordada de forma sistêmica, pelas implicações que dela resultam ao sistema econômico do País.

Quanto à necessidade do poder central dispor

das condições indispensáveis para a promoção do desenvolvimento da economia nacional, conforme destacada na análise do aspecto político, observa-se que qualquer exa<sup>g</sup>ero neste sentido resulta em sérios abalos à estrutura do federalismo, pela supressão às autonomias locais, conforme será observado mais detalhadamente adiante.

No que respeita ao aspecto jurídico, quanto à necessidade da combinação dos diversos fatores enumerados, imprescindíveis à federação, conclui-se pelo acerto demonstrado na análise da questão, considerada a importância da combinação harmônica destes fatores à manutenção do sistema federativo, através da concretização dos seus objetivos, como a promoção do desenvolvimento nacional, equanimemente distribuído.

Prosseguindo na apreciação da matéria, MANOEL LOURENÇO observa que, a adoção de critério discriminatório de rendas constitui uma das características inerentes aos Estados federativos, apesar de se constatar a possibilidade dos Estados unitários também adotarem o sistema de discriminação de rendas.

Tal advertência é também compartilhada por PEDRO MANSO CABRAL<sup>161</sup>, ao ensinar que, normalmente, o critério de discriminação de rendas dos Países unitários, ainda que estabelecidos através de lei comum, é observado com mais rigor do que nos Países federativos, onde o critério discriminatório é estabelecido através da Constituição, uma vez que nos Países unitários existe uma única fonte legislativa, enquanto que nos federados são múltiplas estas fontes.

Analisando a questão pertinente ao sistema de discriminação de rendas nos Estados unitários, LUIZ RICARDO

ARANHA<sup>162</sup> adverte que neste tipo de Estado o termo discriminação de renda deve ser entendido em sentido restrito, considerando a inexistência da distribuição de competências tributárias nos Estados não federados.

A questão referente à inexistência de múltiplas competências tributárias nos Estados unitários, também mereceu a atenção de LEON FREJDA SZKLROWSKY<sup>163</sup>, ao ensinar que é a partir do federalismo que se vão assentar as premissas básicas da discriminação de rendas, ao ser atribuído às Assembléias Provinciais o poder de instaurar impostos.

Também se manifesta neste sentido ANTONIO DE PAULA LEITE<sup>164</sup>, observando que os problemas decorrentes da distribuição de competências tributárias são características dos Estados federados, onde se observa a existência de diversos níveis de governo, inexistentes nos Estados unitários.

Manifestando-se a respeito do assunto, GILBERTO DE UCHÔA CANTO<sup>165</sup> destaca que o problema de discriminação de rendas ocorre também nos Estados não federativos.

A importância da qual se reveste a discriminação de rendas no Estado federal constitui um dos aspectos nucleares da estrutura estatal, observado que "A razão de ser da importância da discriminação de rendas, na federação, é evidente e se consubstancia na circunstância mesma de constituir uma exaltação, um grau superlativo das autonomias, sobretudo as periféricas, cujo convívio equilibrado com a unidade central se quer assegurar"<sup>166</sup>.

Neste sentido, também se manifestam RUY BARBOSA NOGUEIRA e PAULO ROBERTO CABRAL NOGUEIRA<sup>167</sup>, ao obser



BFD

varem que, em um País de regime federativo, é indispensável a discriminação de rendas, que entretanto deve ser delimitada a fim de se evitar a destruição do próprio federalismo.

Analisando a importância que possui a distribuição das competências tributárias, no Estado federativo, GERALDO ATALIBA<sup>168</sup> adverte que, na Federação, a repartição da competência tributária representa uma consequência direta da repartição de competências estatais, inerente ao federalismo.

Após a análise de termos intrínsecos ao seu perfeito entendimento, o estudo ora desenvolvido enseja a análise crítica do sistema atualmente adotado, título desse parágrafo.

Uma das primeiras críticas atribuídas a este sistema é voltada ao caráter altamente concentrador adotado, abrigado pela sua estrutura. Neste sentido, se manifesta CLÓVIS DE ANDRADE VEIGA<sup>169</sup>, advertindo para a crise financeira enfrentada pelas diversas unidades da Federação, com um conseqüente estrangulamento da independência política dos Estados e dos Municípios, a par de uma acentuada dependência econômica destas unidades, capaz de provocar o enfraquecimento do regime federativo, graças à concentração de receitas em poder da União, detentora de competência, inclusive para legislar sobre tributos estaduais e municipais. Adverte, ainda, VEIGA que, no atual sistema tributário nacional, apenas a União, dentre os entes dotados de competência tributária, no que se refere a impostos, teve alongada sua competência.

Advertindo para o caráter concentrador que possui o sistema discriminatório adotado atualmente, também

se manifesta AMILCAR DE ARAÚJO FALCÃO<sup>170</sup>, que além de adverte para o evolutivo engrossamento do Poder Central, em detrimento do federalismo, como consequência da revisão dos conceitos de interesse local ou nacional, que determinam a distribuição das competências, evidencia a necessidade da observância das autonomias locais de modo a não prejudicar a unidade nacional, afirmando: "É mister que haja uma entidade autônoma, no sentido de que se trate de um ente com personalidade jurídica própria, descentralizado, destacado institucionalmente". Considera ainda o eminente tributarista que, discriminação de rendas e autonomia local, são problemas que se integram num só contexto, considerando, mais, que o campo de eleição para a análise da autonomia regional e local e da discriminação de rendas é o regime federativo.

Apreciando a matéria, MARCO AURELIO GRECO<sup>171</sup> adverte para a competência atribuída à União, em caráter de exclusividade, para arrecadação de receitas com finalidades específicas, tais como para intervenção no domínio econômico, visando ao interesse da previdência e de categorias profissionais, além da exclusividade que lhe é assegurada para instituir empréstimos compulsórios.

YLVES JOSÉ DE MIRANDA GUIMARÃES<sup>172</sup> também destaca a exclusividade garantida à União Federal, referente às contribuições, considerando estas como "tributos vinculados" por atividades estatais exercidas em relação direta com o sujeito passivo, objetivando o interesse da coletividade em geral. Esta exclusividade, adverte, também se verifica no que diz respeito aos empréstimos compulsórios, cuja instituição de destina a casos especiais, previstos através de lei complementar, como bem observa.

Discordando dos doutrinadores que se manifestam contrários ao caráter excessivamente concentrador do sistema de discriminação de rendas ou de "separação de rendas", como prefere HÉRCULES BOUCHER<sup>173</sup>, atualmente adotado, capaz de provocar o achatamento do poder de "imperium" de que devem ser dotados os governos locais para o cumprimento de seus objetivos financeiros<sup>174</sup>, manifesta-se FÁBIO FANUCCHI<sup>175</sup>, favorável à grande concentração de renda em favor da Federação Brasileira, diferente mente do que se verifica na Federação Norte-Americana, observadas as acentuadas diferenças existentes na origem destas Federações, sendo a primeira resultante de um processo desenvolvido do centro para a periferia, enquanto a segunda resultou de uma ação da periferia para o centro.

Igualmente favorável à concentração em favor da União, manifesta-se JOSAPHA LINHARES<sup>176</sup>, ao advertir sobre a necessidade da União em Países como o Brasil, onde existe grande desnível econômico entre os Estados, concentrar maior soma de recursos financeiros para aplicá-los visando ao desenvolvimento dos Estados mais atrasados, evitando, desta forma, o desequilíbrio econômico, que possa prejudicar o equilíbrio político, que deve existir entre os Estados-membros da Federação. Complementa, entretanto, LINHARES, observando a necessidade de serem contidos os exageros na concentração de rendas em favor da União, estabelecida a partir da Emenda Constitucional nº 18/65.

Admitindo a existência de sistemas tributários federal, estadual e municipal, ALBERTO DEODATO<sup>177</sup> manifesta-se sobre a necessidade do sistema tributário da União preceder aos dos entes locais, admitindo, implicitamente, a necessidade da receita tributária da União ser superior à destinada aos entes locais dotados de capaci

dade tributária.

A análise da questão requer vestibularmente uma breve análise dos dispositivos Constitucionais pertinentes.

A Carta Magna do Brasil, ao tratar da distribuição de competências tributárias, atribui à União, a exemplo do que se efetiva em função dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, a competência para a instituição de taxas e contribuições de melhoria, através do art. 18, I e II, não se podendo constatar, através de uma análise superficial deste dispositivo legal, qualquer inequidade no critério discriminatório adotado. Tal conclusão, entretanto, diverge da que se pode chegar através de uma análise mais demorada da norma constitucional, ao se constatar que as taxas e contribuições de melhoria são tributos vinculados à prestação de serviços ou execução de obras públicas, das quais resulta a valorização do imóvel do contribuinte, respectivamente. Assim considerado, deduz-se que a inexistência de disponibilidade financeira suficiente para o exercício da atividade ou execução da obra, às quais está condicionada a cobrança da taxa e da contribuição de melhoria, resultará na indisponibilidade da receita oriunda da cobrança destes tributos, prejudicando as finanças dos entes locais, uma vez que, mesmo observada a vedação ao Poder Público à obtenção de vantagem financeira, através da arrecadação da contribuição de melhoria, é inegável a possibilidade de, concluída a obra que deu origem à sua cobrança, verificar-se um fortalecimento da receita pública local, como por exemplo, através da elevação do imposto predial e territorial urbano, originada pela elevação da base de cálculo do tributo incidente sobre o imóvel valorizado através da obra pública realizada. Isto posto, conclui-se que a equitatividade observada, através

da interpretação da norma constitucional, é apenas formal, se não forem garantidas as condições financeiras necessárias ao exercício da competência prevista na norma.

O § 3º do art. 18 da Constituição Federal, combinado com o § 2º, inciso II do art. 21 da Carta Magna brasileira, determinam sobre a exclusividade da competência para a instituição de empréstimos compulsórios em prol da União, vedando-se, desta forma, qualquer possibilidade dos Estados, Distrito Federal e Municípios instituírem estes empréstimos, ainda que estes se deparem com situações idênticas às que podem justificar a instituição destes empréstimos pela União. A afirmação de que, se tal situação se concretizar, a União disporá dos recursos necessários para socorrer o ente local necessitado, não prevalece perante a observação que se pode efetuar a respeito da realidade contemporânea. Conclui-se, pois, pela incontestável inequidade no critério distributivo contido nestes dispositivos constitucionais.

Prosseguindo-se na análise do sistema de discriminação de receitas tributárias atual, constata-se, através da interpretação do § 4º, do art. 18 da Constituição Federal, que competem ao Distrito Federal e aos Estados não divididos em Municípios, cumulativamente, os impostos atribuídos aos Estados e aos Municípios. Esta possibilidade, apesar de formalmente estabelecida, não se concretiza na atualidade, dada a inexistência de Distrito Federal ou Estado que se enquadre na hipótese prevista por este dispositivo constitucional. Prosseguindo, determina o dispositivo constitucional sobre a competência da União para instituir impostos estaduais, nos Territórios Federais, conjuntamente com os impostos municipais, caso o território não seja dividido em municípios, hipóteses estas que se concretizam nos diversos Territórios Federais Brasileiros, quanto aos impostos estaduais,

e no território de Fernando de Noronha, no que respeita aos impostos municipais, ainda que considerada a inpressiva receita tributária auferida neste último.

Apreciando a competência tributária do Distrito Federal, observa-se que esta competência era considerada como imprópria<sup>178</sup>, verificada a inexistência de Poder Legislativo próprio, cabendo ao Senado Federal a incumbência de legislar sobre os tributos de competência do Distrito Federal, o que somente nas eleições de 1986, com a criação do Legislativo do Distrito Federal, deixou de ocorrer. Esta competência, segundo MARCO AURELIO GRECO<sup>179</sup>, decorria de uma função atípica exercida através do Senado.

Quanto à não atribuição de competência tributária aos Territórios Federais, resultante na atribuição da competência à União, prevista na parte final do § 4º, do art. 18 da Constituição Federal, conclui-se, de forma incontestável, pelo prolongamento da competência tributária da União, através da vigência da lei tributária federal nos limites dos Territórios Federais.

O prolongamento da competência da União também é refletido no § 5º, do art. 18, combinando com o § 1º, do art. 21, ao determinar a competência exclusiva da União para instituir outros impostos, além dos já mencionados no texto constitucional. Esta competência, pela inexistência de maiores requisitos, pode ser exercida pela União, sem qualquer situação especial que justifique a criação do novo imposto, além da necessidade de obtenção de receita, o que representa constante possibilidade de serem acrescentados novos impostos à competência federal.

Prosseguindo na determinação da competência tributária atribuída à União, o art. 21, do Estatuto Político brasileiro, enumera as hipóteses nas quais podem ser instituídos impostos federais. A análise deste dispositivo legal proporciona a conclusão de que, além das hipóteses passíveis de tributação federal serem, numericamente, superiores às reservadas à tributação estadual e à municipal, estas hipóteses propiciam a instituição dos impostos mais rentáveis, a exemplo do imposto de renda e do imposto sobre produtos industrializados.

Também em caráter de exclusividade, dispõe o inciso I, § 2º, do art. 21 da Constituição sobre a competência da União para instituir contribuições, vedando expressamente esta possibilidade aos entes locais.

Complementando a atribuição da competência tributária federal, o art. 22 da Carta Magna atribui à União a competência para instituir impostos extraordinários, na iminência ou no caso de guerra externa.

Como se pode constatar, a competência tributária atribuída à União Federal, além de englobar as mais rentáveis fontes de receitas tributárias, possibilita, ainda, a criação de novos impostos, o que, incontestavelmente, concorre para a distorção do critério discriminatório de competência adotado.

Observadas as reduzidas competências atribuídas aos entes locais, convém ressaltar ainda as limitações impostas ao exercício destas competências pelo legislador constitucional. Além das limitações gerais ao exercício da competência tributária, impostas a todas as entidades tributantes através do art. 19, prevê, ainda, o inciso III, do art. 20, sobre vedação específica aos entes locais para o exercício da competência tributária, limi

tando mais ainda estas competências.

Prosseguem, entretanto, as restrições constitucionais à competência dos entes locais. Assim é que o § 5º, do art. 23, além de prever a uniformidade das alíquotas do imposto sobre circulação de mercadorias, determina, também, a limitação das alíquotas máximas deste imposto, através de resolução do Senado Federal, tomada por iniciativa do Presidente da República. A este respeito, convém observar que, além da Constituição Federal adotar um sistema rígido de discriminação de rendas, dispõe, ainda, sobre "... um número regular de recomendações e limitações, dentro das quais cada uma das entidades federadas, não de exercitar a sua competência no particular"<sup>180</sup>. A este respeito observa-se, ainda, a interferência federal na esfera de competência dos Estados e do Distrito Federal, representada pela limitação das alíquotas do ICM, através do Senado Federal, resultando na negação das autonomias estaduais e do Distrito Federal.

Também as alíquotas do imposto de transmissão, de competência estadual, a exemplo do que se verifica com as alíquotas do ICM, têm seus limites máximos estabelecidos através de Resolução do Senado, conforme determina o § 2º, do art. 23 da Carta Magna.

Prosseguindo nas restrições impostas às competências locais, o § 7º, do art. 23, dispõe sobre a não incidência do imposto de circulação de mercadorias, incidentes sobre operações que destinem ao exterior produtos industrializados e outros que a lei indicar, concorrendo, assim, para que os Estados-membros sejam relegados a uma posição de inferioridade, sobretudo em matéria financeira.



A dotação de competência aos entes locais, insuficientes de proporcionar a receita necessária ao custeio das atividades que lhe são inerentes, foi implicitamente reconhecida pelo legislador, ao dispor sobre outras fontes de receita decorrentes da distribuição da receita auferida através de alguns impostos de competência federal. Este critério tem merecido a consideração de vários estudiosos que se detiveram em sua análise, sendo lhes dirigidas demoradas críticas.

A este respeito, manifesta-se LUIZ IRINEU FLORIDO<sup>181</sup>, advertindo que as transferências de renda tributária, previstas constitucionalmente, além de serem insuficientes, geram distorções pela vinculação sistemática a despesas de capital, podendo ocorrer que o dispêndio para despesas de custeio seja insuficiente para o atendimento a determinados setores, resultando em que os Estados estão perdendo não só a capacidade de investir, como também de decidir onde investir.

Analisando a matéria, GERALDO VIDIGAL, em seu artigo intitulado "Distribuição de Receitas Tributárias", mesmo admitindo a necessidade da distribuição de riqueza tributária que, dentre outras finalidades, pode ser empregada para transferir recursos obtidos nas regiões mais ricas, para as de menor nível de renda, reconhece, entretanto, que "A sistemática de distribuição de receitas representa sempre fortalecimento político daquele a quem se atribui competência tributária", acrescentando ainda : "Amplia-se a força política desse, na medida em que lhe for deferido o direito de condicionar a entrega dos reursos distribuídos, de orientar as suas aplicações, de exigir e aprovar programas, de exercer o controle de sua execução".

Outros fatores também advertem que as transferências federais, objetivando distribuir recursos para reduzir os desequilíbrios regionais, implicam a redução do grau de liberdade dos entes beneficiados, no que respeita à política de aplicação dos recursos, como também tornam-se mais suscetíveis às posteriores modificações na regras do jogo<sup>182</sup>.

Indubitavelmente, procedeu as observações quanto ao fortalecimento da União, em detrimento das autono-  
mias locais, provocado pelo critério de participação na receita tributária abrigado no texto constitucional, principalmente quando a transferência é condicionada ao cumprimento de determinadas exigências, como a estabelecida no § 3º, do art. 25, que subordina a transferência de parte da receita do imposto de renda e do imposto sobre produtos industrializados ao recolhimento dos impostos federais, arrecadados pelos entes locais, e da liquidação das dívidas dessas entidades, ou de seus órgãos de administração indireta, para com a União, inclusive as oriundas de prestação de garantia, condição esta que, se for literalmente exigida, impossibilitará a transferência de recursos a várias entidades que se encontram desprovidas de meios de efetivar a aludida liquidação.

Além das limitações impostas às competências tributárias locais e, conseqüentemente, à obtenção de receita, através da Constituição Federal, não raramente se pode observar outras restrições, de caráter indisfarçadamente inconstitucional, impostas às competências dos entes locais

A possibilidade da União Federal conceder isenções de impostos estaduais ou municipais, em atenção a relevante interesse social ou econômico nacional, prevista no § 2º, do art. 19, da Constituição Federal que, segundo alguns estudiosos, outorga à União poderes para a celebração de acordos internacionais, isentando impostos de competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios,<sup>183</sup> consiste em um dos itens que tem merecido mais

atenção por parte de quantos têm se dedicado à análise do sistema nacional, observando-se a necessidade destas isenções serem concedidas sempre através de lei complementar, em caráter excepcional, abrangendo exclusivamente os impostos, justificada pelo interesse nacional e não da União<sup>184</sup>. Este assunto, contudo, será apreciado mais de tidamente no capítulo destinado ao estudo da isenção.

A análise do sistema discriminatório de rendas, abrigado no texto constitucional brasileiro, e que, segundo entende GILBERTO DE UCHÔA CANTO<sup>185</sup>, não deveria constar no texto do Código Tributário Nacional, ainda que admitida a dificuldade existente num Estado de múltiplas entidades tributantes, em ser estabelecido um sistema de partilhas tributárias cientificamente correto,<sup>186</sup> leva a concluir pela insuficiência da receita tributária destinada aos entes locais, esmagadoras de suas autonomias, com a adoção de um critério altamente concentrador de competência.

Admitido que "... a União, os Estados- membros e os municípios (...) são, do ângulo técnico-jurídico, entidades isônomas (...), a nenhuma delas é dada subjugar a lídima autonomia das demais,"<sup>187</sup> bem como que "... juridicamente, não há níveis nem desníveis de governo na federação brasileira, antes se caracterizando as relações entre as pessoas constitucionais por um tratamento isônimo. Níveis de governo pressupõem uma subordinação hierárquica inexistente na federação brasileira";<sup>188</sup> conclui-se pela necessidade da adoção de um novo sistema discriminatório, mantenedor do sistema federalista, não apenas no aspecto formal, mas também no real, através da conservação das autonomias de todos os entes, inclusive os locais, imprescindível ao federalismo. Para tanto, considera-se indispensável, não apenas a dotação de fontes de receita capazes de produzirem o montante necessário a que estes en

tes possam desenvolver, a contento, as atividades que lhes são atribuídas, bem como através da outorga de competência para que as unidades de governo descentralizadas possam alocar recursos do setor público, através da diversificação dos serviços públicos, conforme as preferências locais<sup>189</sup>, abolindo-se a pré-determinação estabelecida, constitucionalmente, para a aplicação de recursos transferidos pela União para os entes locais, bem como para a receita auferida diretamente por estes entes, a exemplo do que determina a Emenda Constitucional nº 24, de 19 de dezembro de 1983, que estabelece a obrigatoriedade de aplicação anual, pela União, de nunca menos de treze por cento, e pelos Estados, Distrito Federal e Municípios de, no mínimo, vinte e cinco por cento da receita obtida através da arrecadação de impostos, na manutenção e desenvolvimento do ensino.

Observado, ainda, que a dependência dos Estados menos desenvolvidos, na participação da receita federal, tende a aumentar em função da elasticidade de impostos sobre os produtos industrializados, e o incidente sobre a renda, teoricamente superior à elasticidade do imposto sobre circulação de mercadorias, concorrendo ainda mais para manutenção do sistema federalista apenas em sentido formal, conclui-se pela imperiosa necessidade de ser revisto o sistema discriminatório de rendas adotado pelo legislador constitucional, bem como pela necessidade de reformulação do sistema tributário nacional, pelas graves falhas nele contidas, conforme observado quando da apresentação da matéria,

A reclamada necessidade de um novo sistema discriminatório, em substituição ao atual, deverá observar fundamentalmente, a necessidade de ser restabelecido o poder econômico, bem como o poder político dos entes locais, assegurando-lhes, desta forma, a condição de promotores do desenvolvimento, a par da asseguuração do sistema federativo, estabelecido no art. 1º do Estatuto Político Nacional.

## CAPÍTULO V

# O IMPOSTO COMO FUNÇÃO POLÍTICA, ECONÔMICA E SOCIAL

### V.1. AS FUNÇÕES EXTRAFISCAIS DO IMPOSTO

A utilização do imposto, também com função política, econômica e social, extrapolando o seu emprego visando exclusivamente à obtenção de receita para o custeio da atividade estatal, corresponde a uma das principais consequências do contínuo processo de intervencionismo estatal, iniciado a partir do abandono do modelo do "Estado gendarme", como condição garantidora da dignidade do ser humano. O processo de intervencionismo na vida social e na economia, que conforme observa MAURICE DUVERGER<sup>190</sup>, compete basicamente ao poder central no Estado federativo, o que, entretanto, não exclui o intervencionismo do Poder Público a nível estadual e municipal, conforme adverte ALBERTO VENÂNCIO FILHO<sup>191</sup>, deve ser desenvolvido a partir da elaboração de uma política fiscal adequada, na qual as finanças públicas sejam utilizadas como instrumento dos quais dispõe o Estado para obter a realização de suas novas diretrizes políticas e econômicas, principalmente no que concerne à redistribuição da renda nacional. Considerados os seus vários mecanismos, como a legislação sobre o salário mínimo, a legislação de justo comércio e a subvenção para certos produtos agrícolas, de fato não se poderia desconsiderar a importância do intervencionismo, possível de ser efetivado através da tributação extrafiscal, tanto no que concerne à intervenção no campo econômico, quanto no campo social, constatada a possibilidade da extrafiscalidade ser adotada como instrumento de reformas, conforme preconizada por KEYNES<sup>192</sup>.

No que concerne à função política da tributa-  
ção, impossível de ser compreendido de forma dissociada  
das funções econômica e social, GERALDO ATALIBA<sup>193</sup> ensina  
que, desde os tempos antigos, o poder de tributar é usa-  
do com fins políticos, como instrumento de discriminação,  
de destruição e de perseguição. Neste sentido, também se  
manifesta ALIOMAR BALEEIRO<sup>194</sup>, ao advertir que os MEDICIS  
se utilizavam de processos arbitrários de tributação, como  
instrumento de perseguição política; desencadeada contra  
seus inimigos. Observa, ainda, o saudoso mestre, o relevo  
atribuído por MARX ao emprego da tributação para fins po-  
líticos, o que entretanto, se pode constatar ter se limi-  
tado apenas ao plano teórico da doutrina marxista, não  
merecendo qualquer destaque por parte dos governos nortea-  
dos por esta doutrina, na atualidade.

A utilização da tributação com fins políticos  
é, entretanto, bem mais ampla com o imposto sendo emprega-  
do com fins políticos no momento em que o legislador o  
emprega também para realizar reformas econômicas, sociais  
e financeiras<sup>195</sup>.

Destacando a importância da tributação como ins-  
trumento político para a obtenção do equilíbrio social,  
GRIZIOTTI<sup>196</sup> ensina que "... es muy importante conside-  
rar que los impuestos, siendo instrumentos políticos, exer-  
ceu una función de equilibrio social, actuando el senti-  
do de justiça en la repartición de las cargas publicas".  
Prosseguindo, complementa que "Em consecuencia, el legis-  
lador, en la repartición de las cargas tributarias deve  
tener en cuenta las consecuencias políticas de las leyes  
fiscales, las cuales pueden ser muy distintas segun las  
diferentes y variables condiciones del país". Adverte, ain-  
da, que dado os efeitos políticos da tributação, pode se  
constatar que se verifica uma natural reação à tributa-  
ção. A este respeito, convém observar a imperiosa necessi-

dade de se minimizar estas reações, o que se pode efetivar, principalmente, através do emprego adequado das quantias arrecadas na cobrança do imposto, de acordo com as necessidades públicas prioritárias. Exemplificando suas considerações sobre a importância dos efeitos políticos da tributação, GRIZOTTI adverte que, dentre outros movimentos que tiveram como uma das suas causas o sistema de tributação adotado à época, destacam-se as conquistas estrangeiras realizadas por FELIPE DA MACEDÔNIA e, posteriormente, pelos romanos no século IV a.C., com o enfraquecimento do patriotismo das classes ricas dominadas, resultante da exigência do imposto de guerra sobre o capital que lhes era exigido. Observa ainda que, em Nápoles, no ano de 1767, MASANIELLO, homem do povo, aproveitando o descontentamento causado pelos impostos incidentes sobre a comercialização de frutas, fomentou a revolução contra o governo tirânico. Prosseguindo na exemplificação de suas observações quanto aos efeitos políticos do imposto, GRIZOTTI adverte que a rebelião e guerra das Colônias Inglesas na América do Norte contra a Inglaterra, de 1775 a 1783, teve origem na tributação de diversos artigos por parte do governo inglês, sem a autorização prévia das Colônias. Observa, também, que a Revolução Francesa teve como uma das suas causas a distinção que se fazia na tributação, dispensando-se a aristocracia e o clero do pagamento de tributos e sobrecarregando-se a carga tributária da burguesia. Complementando, destaca a importância que teve a atribuição da carga tributária para a emancipação das Repúblicas do Prata.

Considerando a importância da progressividade, assim entendida como a que reduz desigualdades, como uma poderosa arma para a regulação social, HAROLD GROVES<sup>197</sup> ensina que a progressividade do imposto produz efeitos nítidos, tanto no campo político quanto no econômico, como em outros campos, admitindo, desta forma, a utilização

do imposto progressivo também com função política.

Apreciando o assunto, RAIMUNDO FALCÃO<sup>198</sup> adverte que o instrumental tributária tem sido utilizado "... a fim de que se obtenham deliberados resultados econômicos e políticos, como reprimir a inflação, evitar desemprego e a recessão, desaquecer a atividade econômica, proteger a indústria nacional, promover a redistribuição da renda nacional, nivelar fortunas, atuar sobre a densidade demográfica ou a distribuição espacial da população, entre muitos outros fins".

Observando a importância da qual se reveste a tributação na ordem política, intimamente relacionada à questão relativa à segurança internacional, GROVES, em sua obra intitulada "Finanzas Publicas", ensina que "Estrechamente ligados a las consideraciones de ordem político, se encuentran las relativas à la seguridad internacional. La escasa preparacion cultural y la falta de plenitud fisica de la juventud, que ha de integrar las fuerzas militares, puede asociarse com la situacion de pobreza, agravada por um sistema impositivo demasiado oneroso".

Considerando a importância que possui o imposto como instrumental possível de ser utilizado pelo Estado, para a obtenção de determinados resultados nos campos político, econômico e social, também se manifesta IVES GANDRA<sup>199</sup>, considerando que a cobrança dos tributos tem duas finalidades primordiais que se completam, "... aquela voltada para o desenvolvimento nacional, onde se compõem as metas do desenvolvimento econômico, pleno emprego ao combate à inflação, equilíbrio do balanço de pagamento internacional, da finalidade social e aquela outra dedicada à obtenção dos meios necessários ao exercício do poder em um Estado constituído, onde se entrelaçam a alocação de recursos, a justiça fiscal, a coordenação fiscal



intergovernamental e as finalidades política, jurídica e administrativa".

Comentando sobre a importância da função política dos impostos, RICHARD MUSCRAVE<sup>200</sup> adverte sobre a possibilidade da utilização dos impostos, para assegurar uma variedade de mudanças estruturais, tidas como desejáveis pela política governamental adotada.

Considerando a importância da tributação com funções política, econômica e social, CLAUDIO MARTINS<sup>201</sup> ensina que a atividade extrafiscal "... é tendente a influir na conjuntura econômica, regulando-a ou modificando-lhe certos ângulos estruturais, não só de ordem econômica, senão também de ordem política e social".

Admitindo a importância da função política do imposto, SYLVIO FARIA<sup>202</sup> adverte sobre o papel que desempenha a teoria da repercussão no campo da política e da justiça social, devendo-se evitar que a carga tributária tenha maior repercussão sobre classes de rendas mais baixas, através de impostos indiretos, com o benefício de classes de maior produtividade.

Também admitindo, a exemplo de GROVES, a importância da progressividade para as funções política, social e econômica do imposto, MARX e ENGELS<sup>203</sup> apregoam a necessidade de impostos fortemente progressivos, dentre outros métodos necessários às transformações políticas, sociais e econômicas.

Ao destacar a importância da função política do imposto, MOACIR ARAÚJO PEREIRA<sup>204</sup> adverte sobre a necessidade do imposto, estando em relação direta com as condições políticas e sociais do País, modificar-se sempre que os fenômenos políticos e sociais se alterem, de modo

a poder acompanhar a dinâmica destes fenômenos, evitando, assim, que se criem distorções prejudiciais.

Dentre os estudiosos que observam a função política do imposto, também se inclui DJACIR MENEZES<sup>205</sup>, ao ensinar que "As relações entre o econômico, o político e o jurídico são íntimas, numa reciprocidade de efeitos que tecem cadeias e sistemas de interdependências altamente complexas".

Complementando a advertência de ADOLFO WAGNER<sup>206</sup>, de que a história da fazenda pública se divide em dois períodos: o primeiro puramente fiscal, quando a preocupação única dos governos era a obtenção de recursos necessários aos gastos do Estado; o segundo, o político social, caracterizado pelo predomínio das considerações de caráter social sobre as de caráter fiscal, pressupondo a interferência na propriedade privada, objetivando uma distribuição da riqueza, segundo um critério mais equitativo; GERLOFF e NEUMARK<sup>207</sup> ensinam que "... pero recién en los últimos tiempos el uso del impuesto como medio de ordenamiento político con renuncia mas o menos completa de la finalidad financiera ha hallado defensores teóricos, en proporción considerable y también adeptos en la práctica".

Como se pode observar, é bastante farta a doutrina manifesta sobre a função política do imposto, bem como a importância desta função, formada por estudiosos nacionais e estrangeiros. A constatação da importância que possui o instrumental tributário como meio de se promover mudanças estruturais, destacando-se a utilização do tributo com finalidade extrafiscal, leva a concluir pelos efeitos de ordem política da extrafiscalidade, que a par das funções econômica e social, constitui matéria que vem merecendo cada vez mais atenção por parte dos gover

nos modernos, quando do estabelecimento das metas a serem alcançadas, através da política fiscal, no que respeita à tributação.

A consideração da importância da função política do imposto decorre do reconhecimento de que os tributos, além de representarem uma fonte de receita para o erário público, constituem também mecanismos de que dispõe o poder público, que, se devidamente combinados com outros procedimentos governamentais, são capazes de proporcionar os mais variados resultados, dependendo das metas visadas e da execução necessária à sua concretização.

Prosseguindo-se na análise das funções extrafiscais do imposto, convém destacar a incontestável amplitude da função econômica deste tributo.

A possibilidade do emprego do imposto, visando promover a redistribuição de rendas, processada através de variados tipos de procedimentos governamentais, como condição imprescindível à aceleração do processo de desenvolvimento, tem merecido a apreciação de inúmeros estudiosos.

Conforme entende ADALBERT VASENA<sup>208</sup>, a equidade na distribuição da renda, assim como o desenvolvimento, a estabilidade monetária e a condição de pleno emprego, a par das liberdades políticas, podem ser obtidas também, através da tributação que, entretanto, deverá ser estabelecida conforme as condições e o grau de desenvolvimento inerentes a cada País, em observação de denotado acerto.

Indubitavelmente, a acentuada diferença que se pode observar entre as condições e os níveis de desenvolvimento entre dois Países torna impossível o estabelecimento de um sistema de tributação universal, capaz de pro

porcionar efeitos semelhantes para Países distintos entre si.

Prosseguindo na apreciação da matéria, VASENA adverte que, do ponto de vista da análise econômica, a distribuição de rendas, através dos mecanismos fiscais, deve preferir a qualquer outro, como o salário mínimo ou o controle de preços, que pode distorcer o abastecimento em caso de artigos de primeira necessidade e levar os produtores a dedicarem-se a outras atividades socialmente menos interessantes.

Analisando a preferência de VASENA pela tributação extrafiscal como método mais adequado para a distribuição de renda, convém observar-se que ao êxito da tributação com fins distributivos torna-se indispensável que, paralelamente, outras medidas de natureza não fiscal, sejam também adotadas, considerada a ineficácia da tributação para, isoladamente, proporcionar a obtenção de determinados resultados.

Concluindo, adverte que a distribuição equânime nos Países em desenvolvimento deve ter mais em conta, ainda, o efeito distribuído dos gastos públicos, evitando-se desperdícios econômicos, capazes de provocar o descrédito público e estimular a sonegação fiscal.

A este respeito, observa-se que, pelo princípio da legalidade tributária, a exigência de qualquer tributo está condicionada à expressa autorização legal. A necessidade da legitimidade da norma legal, que autoriza a cobrança do tributo, não possui importância meramente formal, observado que mesmo sendo o tributo uma prestação compulsória, o interesse do contribuinte em efetivar o cumprimento da obrigação tributária representa o melhor meio de se assegurar o seu cumprimento, o que pode ser ob

tido pela aplicação da receita tributária em atividades socialmente adequadas, observados os interesses públicos prioritários.

A preferência pela distribuição, efetuada através da tributação sobre qualquer outro método, também é compartilhada por BERNARD PAJISTE<sup>209</sup>; que adverte: " Uma intervenção para remediar os excessos da distribuição atual das rendas e das riquezas, nos parece mais compatível com o quadro de uma evolução progressista do mundo, sobretudo se o instrumento destinado a operar esta reforma for o fiscal".

Considerando como principais tipos de impostos diretos o imposto de renda e o imposto progressivo sobre a sucessão, PIGOU<sup>210</sup> refere-se à necessidade da utilização destes impostos como instrumentos coativos de transferência de recursos das classes ricas para as menos aquinhoadas, haja vista que as transferências voluntárias, como por exemplo, a realizada pelos empresários aos seus empregados, através da manutenção de escolas para seus filhos, são insuficientes.

De fato, a inexistência de determinação legal de procedimentos capazes de produzir efeitos redistributivos, tornando espontâneos estes procedimentos, não corresponde à asseguuração da sua adoção eficaz, pelo que são irrepreensíveis as observações quanto à necessidade de determinação legal das medidas de caráter redistributivo, como quer PIGOU.

Discorrendo sobre a importância do emprego da tributação como fator de redistribuição de riqueza, RAIMUNDO FALCÃO<sup>211</sup> adverte sobre a necessidade de serem contornados os obstáculos que se possam apresentar a sua efetivação.

Observado que qualquer procedimento, objetivando a redistribuição da riqueza, confronta com os interesses particulares daqueles que concentram em seu poder grandes somas de recursos, torna-se inegável a possibilidade de se oporem determinados obstáculos não sã às medidas redistributivas de tributação, como a qualquer outro procedimento visando igual fim, pelo que se há de convir quanto ao acerto da advertência do Professor cearense.

Prossegue FALCÃO, ensinando que, "A maior redistribuição a nível individual não determina, necessariamente, a redução dos investimentos".

Corretamente, não se pode, como querem alguns autores, marcadamente influenciados por idéias liberais, determinar que a redistribuição a nível individual necessariamente afete o nível dos investimentos, o que dependerá da adoção ou não de uma política fiscal, desenvolvida de forma a evitar tais resultados.

FALCÃO também adverte para a necessidade de medidas redistributivas a nível setorial e regional, o que pode ser obtido através de medidas de natureza extrafiscal de incentivos a nível setorial, e de ocupação racional das áreas de menor densidade populacional, a nível regional.

Tal observação é peculiarmente oportuna, se apreciada a realidade brasileira, indistintamente caracterizada pela necessidade de serem concedidos determinados estímulos a certos setores, considerados prioritários para o desenvolvimento nacional, bem como a urgência de medidas, visando minorar as pronunciadas desigualdades de níveis de desenvolvimento regional, considerados os efeitos negativos provocados por estas desigualdades, segundo observa TOCQUEVILLE<sup>212</sup>.

A melhoria do sistema de distribuição de rendas, efetivada através da redução das grandes desigualdades, conjuntamente com a diminuição das grandes flutuações de renda, segundo entende HUGH DALTON<sup>213</sup>, corresponde a um importante critério de benefício social.

Neste sentido, também se manifesta RICHARD LIN DHOLM<sup>214</sup>, ao advertir sobre a importância do emprego da tributação, como forma de evitar-se perturbações sociais provocadas pela desigualdade na distribuição de rendas e de fortunas.

Apreciando a questão, observa-se que, indubitavelmente, a adoção de um modelo redistributivo, que sem chegar ao exagero de objetivar em nivelamento absoluto de rendas, vise, entretanto, garantir aos menos aquinhoados condições básicas para a manutenção de um padrão de vida condigno, de forma a evitar situações de extrema miséria, em confronto com outras de exagerada abundância, como não raramente se pode constatar, hodiernamente, corresponde a um importante mecanismo de que dispõem os governantes, visando manter estável o equilíbrio social, evitando, assim, a ocorrência de perturbações sociais entre seus governados.

Observando a importância da redistribuição processada através da tributação, ALIOMAR BALEEIRO<sup>215</sup> com acerto, afirma, "... que o Estado redistribui pelos canais da despesa quanto retira do setor privado pelos tentáculos da receita, exceto quando gasta no estrangeiro...", daí se poder concluir pela necessidade do emprego críterioso da receita pública, segundo os interesses públicos prioritários, conforme antes observado.

A exemplo de FERNANDO REZENDE DA SILVA<sup>216</sup>, o saudoso Professor também destaca a importância das recei

tas parafiscais, obtidas através do sistema previdenciário, como mecanismo de redistribuição, com o que se há de convir, observada a transferência que se opera do sadio para o doente, do capaz para o inválido, do empregado para o desempregado, do rico para o pobre, ou mesmo de regiões mais ricas para as mais pobres, dentro de um sistema previdenciário adequado às suas finalidades, ainda que considerado que as contribuições parafiscais, a rigor, não são tributos.

Analisando a questão referente à redistribuição de rendas a nível interno do País, RICHARD MUSGRAVE<sup>217</sup> destaca que os gastos redistributivos representam, mais adequadamente, uma função nacional do que uma função regional, posto que, se assim não fosse, resultaria em deslocamentos populacionais de pobres em busca de zonas de redistribuição mais generosas, com o conseqüente abandono, pelos ricos, destas regiões.

Analisando as observações de MUSGRAVE, constata-se que, apesar de caber à União, nos Estados federativos, a principal atribuição de promover a redistribuição de rendas, tanto a nível individual, quanto setorial ou regional, aos entes locais também compete, nas amplitudes de suas atribuições e competências, concorrer para a execução do processo redistributivo, o que, se observado, evitaria as conseqüências acima previstas.

Prosseguindo em suas apreciações, MUSGRAVE destaca a necessidade de se efetuar uma redistribuição de renda a nível internacional, como fundamental ao desenvol<sup>v</sup>imentoglobal das nações, concluindo por antever a futura criação de uma fazenda pública internacional, encarregada de efetivar esta redistribuição.

A análise do sistema de cooperação financeira



internacional, existente atualmente, tanto entre os Países capitalistas, quanto entre os socialistas, bem como dos sistemas de tributação adotados por ambos, não evidencia qualquer indício que leve a se concluir pela criação de um sistema fazendário internacional, capaz de promover a redistribuição aludida por MUSGRAVE.

Discorrendo sobre os efeitos redistributivos da tributação, ALAIN BARRÈRE<sup>218</sup> ensina que "A fiscalidade oferece diversos meios de combater a insuficiência do consumo que está na origem do subemprego. Pode-se esperar dela uma interferência corretiva, que tende a reprimir o excesso da propensão a poupar, outra redistributiva, que tende a desenvolver as rendas as quais alimentam principalmente a despesa". Mais adiante conclui que a distributiva é corolário da fiscalidade corretiva.

Finalizando, BARRÈRE adverte sobre a possibilidade do imposto progressivo proporcionar, através da transferência das possibilidades de consumo, obtida por intermédio da redistribuição da renda nacional, a amputação da poupança livre e o desafogo da despesa.

Analisando as observações de BARRÈRE, conclui-se pela necessidade da tributação obstar a formação de poupanças improdutivas, assim consideradas aquelas que não são investidas de forma a proporcionar a absorção de mão-de-obra e, conseqüentemente, a circulação da riqueza, o que pode ser obtido através da denominada fiscalidade corretiva, complementada pela redistributiva, através da qual se deve incentivar os investimentos que produzem efeitos redistributivos, sendo de importância capital a utilização da tributação progressiva para ambos os procedimentos. Estas observações são peculiarmente adequadas aos Países que concentram elevados índices de desemprego, a exemplo do Brasil.

Além dos estudosps manifestamente favoráveis ao emprego da tributação com função redistributiva, acima citados, outros doutrinadores, de reconhecida expressividade, também se pronunciam neste sentido, como HAROLD GROVES<sup>219</sup> ao propor que "... os impostos devem também reduzir as desigualdades de riquezas, renda e poder que repugnam a democracia"; W. GLENVIL HULL<sup>220</sup> ao sugerir um processo de tributação rigorosa sobre a herança, o solo, o capital, etc., CLÓVIS VEIGA<sup>221</sup>, analisando o Relatório da Comissão encarregada da elaboração do ante-projeto da Emenda Constitucional nº 18, no que respeita à existência de disparidades econômicas no Brasil; ALFREDO BECKER<sup>222</sup>, que adverte para o fato de que, há aproximadamente cinco séculos, já se percebe os efeitos da tributação sobre a redistribuição de capital e de renda, e sobre a formação de classes sociais; ARIOSTO ROCHA<sup>223</sup>, que observa sobre a possibilidade do imposto atuar sobre a repartição das riquezas e dos rendimentos, "Tendo em vista objetivo econômico e social"; WAGNER<sup>224</sup>, que antevia a fase social das finanças públicas, com a redistribuição de rendas e riquezas por intermédio da tributação; LINDHALL<sup>225</sup>, ao observar que a justiça tributária se funda em dois itens: o sóciopolítico, relacionado à justa distribuição de renda, e o puramente fiscal, relativo ao provimento das necessidades públicas, sem causar prejuízo à justa distribuição; JOÃO ALFREDO MONTENEGRO<sup>226</sup>, que observa ser conveniente à política tributária o incentivo ao consumo e o fortalecimento do poder aquisitivo; FRITZ KARLMAN<sup>227</sup>, a tentando para a necessidade de se proporcionar o reajuste do poder econômico entre os grupos e classes sociais, através da intervenção social efetuada pelo imposto; GABRIEL FRANCO<sup>228</sup>, ao ensinar que "La apelacion al impuesto como instrumento capaz de intervenir con eficacia en las oscilacions de la vida económica, corrigiendo sus excesos, se deja sentir cada dia que passa con suas fuerza". LUIZ SOUZA GOMES<sup>229</sup>, considerando que na distribuição de riquezas

o imposto age com a finalidade de minorar as acentuadas diferenças de rendas; JUDÁ ANDRADE<sup>230</sup>, ao garantir que o imposto tem efeito distributivo quando transfere a renda do particular para o governo e esta volta aos particulares por meio de serviços, bens e obras. Manifestam-se ainda favoráveis aos efeitos redistributivos do imposto EHEBERG-BOESLER<sup>231</sup>, afirmando que "El impuesto produce los más varios efectos. Como ya indicamos, influye de muchas maneras en el proceso total de la economía nacional, se refleja en la formación y distribución de las rentas ya patrimonios nacionales, en la constitución de capitales, en la capacidad, de competencia internacional que tienen los productos de um povo, en la organización o debilitación de las conjunturas económicas, etc" além de REYNES, cuja teoria será analisada no capítulo seguinte.

Não obstante contar com grande números de adeptos, numa expressiva maioria, conforme observado, a teoria favorável à utilização do imposto como meio de promover a redistribuição da renda e da riqueza nacional depara-se com a objeção de alguns estudiosos, que se dedicaram à apreciação da matéria. Neste sentido, se manifesta DAVID RICARDO<sup>232</sup>, afirmando que o aumento dos impostos e das despesas governamentais tende a diminuir os desfrutos anuais, a menos que seja possível aumentar o capital e o rendimento na mesma proporção. Prosseguindo, observa ainda, que os impostos que inevitavelmente atinjam o capital proporcionam a redução do fundo de manutenção do trabalho e, conseqüentemente, provocam a diminuição do nível de produção.

A este respeito, convém observar que, contrariamente ao que considera DAVID RICARDO, o aumento dos impostos, sendo processado conjuntamente com o aumento das despesas governamentais, pode proporcionar a elevação do

nível de emprego não são através das oportunidades de trabalho oferecido pelo próprio Estado, como também por intermédio da absorção da mão-de-obra resultante do aumento do consumo, ocasionado pela adoção de um critério mais equitativo de distribuição de rendas, através da tributação incidente sobre a poupança não investida e sobre as sucessões, principalmente, bem como sobre as atividades consideradas como socialmente desinteressantes. Finalmente, convém observar que a tributação enérgica não empobrece o País, nem reduz a prosperidade e a capacidade de produzir, desde que o Estado redistribua, pela despesa, as somas arrecadadas através da tributação.

A exemplo de RICARDO, MILTON e ROSE FRIEDMAN<sup>233</sup>, também se manifestam contrários ao emprego da tributação, visando promover a redistribuição de rendas, ao considerarem a ineficiência deste método na redução das desigualdades, considerando, ainda, que os impostos elevados podem desencorajar determinados empreendimentos, além de estimular a evasão.

A este respeito, deve-se observar que a ineficiência da tributação, como meio redistributivo, decorre do método adequado e não do instrumento em si, o que leva a concluir que, sendo adequada a aplicação, a tributação será um eficaz instrumento redistributivo. Quanto à observação de que os impostos elevados podem desencorajar determinados empreendimentos, deve-se observar que, se assim o fosse, os Estados norte-americanos, cujo sistema tributário serviu de base para tal observação, não teriam logrado alcançar o nível de desenvolvimento atual. O desestímulo ao investimento e a propensão à evasão, decorrentes da tributação elevada, são perfeitamente suprimíveis, na medida em que o governo, utilizando da receita tributária, dota o País de toda a estrutura necessária para atrair os investimentos e evitar a evasão.

Prosseguindo, MILTON e ROSE FRIEDMAN, identificando-se como partidários do liberalismo econômico, observam na taxaço gradual, como instrumento redistributivo de renda, um instrumento conflitante com a liberdade individual.

A este respeito, convém observar o fato de que a necessidade do intervencionismo do poder público no domínio econômico, do qual a redistribuição de rendas, por meio da tributação, é um dos principais instrumentos visando promover o acréscimo de produção para o progresso social, em benefício de todos os cidadãos, e reconhecida unanimemente, por parte das democracias atuais, consiste, por si só, no mais conveniente argumento da admissibilidade da tributação redistributiva, bem como de outras medidas intervencionistas, paralelamente e concorrentemente à asseguuração das liberdades individuais, concluindo-se, em concordância com PIGOU<sup>234</sup>, que não cabe analisar se o Estado deve ou não ser intercessionista, mas em que medida deve se processar o intervencionismo estatal.

Finalizando a abordagem a respeito da aplicabilidade da tributação, objetivando a redistribuição da renda e da riqueza, constata-se a improcedência dos argumentos contrários a esta aplicação, concordando-se com a expressiva maioria dos estudiosos, que se dedicam à apreciação da matéria, manifestando-se favoráveis às vantagens do instrumento extrafiscal redistributivo, pelos motivos apresentados, concluindo-se que a redistribuição da forma mais equitativa do rendimento nacional entre as diferentes classes sociais é, antes de tudo, uma função do Estado<sup>235</sup>.

Dando prosseguimento à análise da função econômica do imposto, observa-se que a questão relativa à

conveniência ou não de medidas de caráter protecionista, e o emprego da tributação neste sentido, representa matéria que tem provocado posicionamentos doutrinários contraditórios.

Dentre os estudiosos que se destacam na defesa da aplicação de medidas protecionistas em geral, inclui-se J.P. DA VEIGA FILHO<sup>236</sup> que, analisando a teoria favorável ao livre câmbio, comenta "Contra ella se opõe a prática, isto é, a desigualdade de elementos naturais e existentes nas diferentes regiões do globo, as condições históricas de cada país, dado seu estado progressivo, seus variados interesses, exigindo cada qual uma medida especial acomodada às circunstâncias" (SIC). Prosseguindo, complementa "O systema proteccionista e um complexo de medidas tendentes a compensar a desigualdade da situação economica e comercial de uma nação qualquer e desenvolver suas forças productoras, amparal-as e fortalecel-as na lucta da concurrencia" (SIC).

Igualmente favorável à adoção de medidas protecionistas se manifesta LAUFENBURGER<sup>237</sup>, advertindo, contudo, sobre a ineficácia do emprego destas medidas isoladamente, objetivando proporcionar o desenvolvimento do País.

Manifestando-se sobre a necessidade da adoção da tributação alfandegária, MANUEL GONÇALVES MONTEIRO<sup>238</sup>, com bastante propriedade, observa sobre a impossibilidade da substituição das receitas alfandegárias e a importância destas receitas no custeio da atividade estatal.

A este respeito ANTONIO LAZARIN<sup>239</sup> adverte que o livre câmbio não implica a desoneração do imposto, mas a tributação alfandegária como um instrumento tipicamente

financeiro, com a adoção de um critério moderado de tributação. Complementando, observa que o emprego de medidas protecionistas, objetiva, precipuamente, a proteção da indústria nacional contra a concorrência estrangeira.

Sobre a necessidade ou irrelevância das medidas protecionistas, PAUL SAMUELSON<sup>240</sup> adverte que "... el comercio no restringido crea una división internacional del trabajo mutuamente provechosa, estimula grandemente la producción nacional real y potencial de los países, y hace posible un nivel de vida más elevado en todo el mundo..." Adiante, reconhece, contudo, que as vantagens de um sistema de livre comércio, utilizado universalmente, dependeria de uma situação de pleno desenvolvimento industrial de todos os Países, ao admitir a necessidade de certa proteção às indústrias incipientes ou às economias em fase de desenvolvimento, para que alcancem determinados níveis de desenvolvimento.

A este respeito, discordando também da escola popular pela restrição ao protecionismo, considerado prejudicial tanto para os produtos primitivos, quanto para os manufaturados, GEORG FRIEDRICH LIST<sup>241</sup> adverte que "A escola não percebe que num regime de total livre concorrência, com nações manufatureiras mais adiantadas, uma nação menos adiantada, embora bem aparelhada para a manufatura, jamais conseguirá atingir uma força manufatureira própria, perfeitamente desenvolvida, nem conseguirá sua independência nacional completa, se não recorrer ao sistema protecionista. Prosseguindo, LIST observa que "A escola popular procura aduzir os benefícios resultantes do comércio interno livre, como prova de que as nações só podem conseguir o mais alto grau de prosperidade e poderio dentro de um regime de absoluta liberdade de comércio internacional, quando a história em toda a parte sempre demonstra o contrário".

Dando prosseguimento às suas advertências favoráveis à adoção de medidas de caráter protecionista, LIST considera a concorrência interna como suficiente para estimular a emulação entre fabricantes e comerciantes, discordando, a este respeito, da escola popular, quanto à afirmativa de que, garantindo o monopólio interno dos fabricantes, o protecionismo tende a favorecer a indolência e a falta de iniciativa.

No que respeita aos argumentos contrários ao sistema protecionista pelo alto custo de manutenção de um sistema alfandegário, como também pelo estímulo à prática do contrabando, que dele pode decorrer, LIST observa que estes inconvenientes de fato existem, mas que, entretanto, o poderio e a prosperidade da nação, obtidos através de medidas de caráter protecionista, são de maior relevo. No que respeita aos custos de manutenção dos sistemas alfandegários, afirma que estes custos estão incluídos na obtenção de direitos meramente fiscais. Quanto ao contrabando, adverte que este resultado da situação geográfica de cada País, e da manutenção de um sistema alfandegário deficiente, observando ainda, que o fluxo de mercadorias contrabandeadas, que consistem basicamente em artigo, é inexpressivo.

Mesmo identificando-se, através de sua doutrina, como um dos estudiosos mais afeiçoados ao sistema protecionista, LIST, entretanto, discorda de ADAM SMITH quanto à conveniência da utilização de medidas de caráter protecionista como medidas de represália, a serem adotadas em determinadas circunstâncias, considerando absurda tal prática, principalmente pela abolição destas medidas tão logo cessadas as suas causas, a menos que a aplicação destas medidas coincida com o princípio do desenvolvimento industrial da nação, como instrumento para facilitar a concretização deste objetivo.



Prosseguindo na apreciação da matéria, LIST adverte que o livre comércio de produtos agrícolas e de matérias primas é útil a qualquer nação, independentemente do estágio de desenvolvimento econômico em que se encontre.

Quanto aos tratados internacionais de natureza comercial, baseados em concessões recíprocas, GEORGE LIST discorda da escola popular, que os considera como prejudiciais e desnecessários, advertindo que estes tratados consistem no meio mais eficaz para reduzir, gradualmente, as restrições protecionistas e levar as nações a marcharem progressivamente para a liberdade do comércio internacional, admitindo o alcance de um estágio que propicie esta condição. Considera, ainda, que estes tratados são mais benéficos se celebrados entre nações de semelhantes estágios de desenvolvimento industrial, quando a concorrência não apresenta maiores possibilidades de se tornar prejudicial, concorrendo, assim, para o aperfeiçoamento dos produtos e a redução do custo de produção, através da concorrência entre setores ou regiões diversas de um mesmo País.

A este propósito também se manifesta JOSÉ PASCHOAL ROSSETTI<sup>242</sup>, enfatizando a importância das relações econômicas internacionais para o desenvolvimento do País, o que adiante será analisado mais demoradamente.

Prosseguindo na análise sobre a importância da adoção de medidas de caráter protecionistas, manifesta-se, ainda, o ilustre JOHN STUART MILL<sup>243</sup>, que se posiciona favoravelmente à abolição das tarifas protecionistas, considerando, entretanto, que a manutenção destas tarifas pela inexistência

tência de reciprocidade; na sua supressão pelos países com os quais se mantêm relações comerciais, é indispensável.

Outro autor que se identifica dentre os que discordam sobre a necessidade de emprego de medidas protecionistas, é JOHN CUDDIGTON<sup>244</sup> que, apoiando a tese de TORRENS e de RICARDO, ensina que "... um país não precisa dispor de uma vantagem absoluta na produção de nenhuma mercadoria, pois pode, evidentemente, aumentar o valor de sua produção, através de uma maior especialização em produtos em que suas desvantagens são menores", contestando, assim, o principal argumento a favor da necessidade de medidas protecionistas.

A utilização de medidas protecionistas também tem em CARLOS GIDE<sup>245</sup>, um de seus principais opositores. Este contesta o argumento da necessidade de ser mantida a independência econômica, evitando-se que as nações dotadas de superioridade econômica açambarquem todo o mercado mundial, observando que qualquer País tem condições de se desenvolver economicamente e evitar a dependência temida pelos protecionistas. Quanto ao argumento de que o trabalho nacional, ao garantir a produção nacional, garante o mercado de trabalho, GIDE adverte que a redução do custo de produtos, inclusive daqueles que normalmente são consumidos pelos operários, obtidos através da facilitação da importação, compensa a redução do nível de emprego da mão-de-obra. No que se refere ao argumento que procura justificar a adoção de medidas protecionistas, de que o imposto de importação consiste no melhor dos impostos, pois é pago pelos estrangeiros, considera-o como um argumento falho, até mesmo porque o fim fiscal é oposto ao protecionismo, que reduz a importação e, conseqüentemente, a arrecadação.

Complementando a abordagem do assunto, GIDE con

sidera que o protecionismo efetivado através de medidas de incentivos fiscais é preferível aos direitos alfandegários.

Quanto à utilização de medidas protecionistas, com objetivos meramente fiscais, LUIZ SOUZA GOMES<sup>246</sup> observa que, tal prática, além de não proteger a indústria nacional, eleva o preço do seu produto, causando a redução do seu consumo. Prosseguindo, ensina que "... se as tarifas são protecionistas, sem intuito de aumentar a arrecadação dos impostos indiretos, então é necessário que elas incidam somente sobre mercadorias que concorram com as da indústria lidimamente nacional".

Posicionando-se contrário ao emprego de medidas de natureza protecionista, VILFREDO PARETO<sup>247</sup>, ao analisar os efeitos negativos do protecionismo fiscal, observa que "... todas las industrias que han nacido bajo um régimen de protección sempre han pedido más y más protección y jamás ha llegado el dia en que declararam que podían prescindir de la mesma". Adverte também que, em inumeros Países, se pode observar que o protecionismo provocou o encarecimento do preço de certos produtos e, consequentemente, o encarecimento do custo de vida. Prosseguindo na apreciação dos efeitos negativos do protecionismo, observa quanto aos efeitos distributivos buscados pelas medidas protecionistas, que destas várias combinações podem resultar, observando que a proteção agrícola favorece sobremaneira aos proprietários de terras e, por intermédio do aumento de seus rendimentos, aos proprietários de terrenos industriais, de forma duradoura e, aos contratantes, de forma temporária e através de protecionismo concedido à indústria, os operários qualificados, que obtêm salários mais elevados do que aqueles que poderiam obter, inexistindo as indústrias criadas sob o regime protecionista, em detrimento dos operários que trabalham em in

dústrias não beneficiadas pelas medidas protecionistas, ou daqueles que trabalham na agricultura e; a uma grande parte da burguesia formada por profissionais liberais, observado que as indústrias, mais do que as atividades agrícolas, necessitam de engenheiros, advogados e outros profissionais liberais.

Analisando os efeitos sociais do protecionismo, PARETO destaca a possibilidade da formação de uma aristocracia agrícola, bem como de uma classe de elite na indústria, com consequência negativa para o País.

PARETO adverte, ainda, sobre a possibilidade de que interesses escusos possam motivar a adoção de determinadas medidas de caráter protecionista.

Manifestando-se sobre os efeitos das medidas de natureza protecionista, JOHN DUE<sup>248</sup> ensina que "Altos direitos discricionários sobre artigos importados reforçam o investimento e a produção industrial interna, mas reduzem a eficácia no uso dos recursos, uma vez que certos artigos serão produzidos dentro do país a um custo superior."

A apreciação da conveniência da adoção de medidas protecionistas, enseja a que alguns doutrinadores, numa postura de denotada coerência, se manifestem advertindo sobre a necessidade de evitar-se a adoção de medidas excessivamente protecionistas. Neste sentido, se manifesta NILSON HOLANDA<sup>249</sup>, ao advertir que "... o protecionismo exacerbado e indiscriminado, que serviu de base à industrialização do Centro-Sul, contribuiu talvez para limitar o potencial de crescimento do País, prejudicando a sua integração nas correntes do comércio mundial e criando internamente algumas áreas de insuficiência e baixa produtividade, cuja eliminação constitui um dos principais proble

mas do desenvolvimento futuro do Brasil".

Dentre os que advertem sobre o caráter prejudicial do protecionismo excessivo, também se inclui JOHN ROBSON<sup>250</sup>, destacando os efeitos prejudiciais de medidas de natureza protecionista excessivas, objetivando o superavit do balanço comercial.

Neste sentido, também LIST<sup>251</sup> adverte sobre as consequências nocivas resultantes da adoção de medidas protecionistas exageradas.

Como se pode observar, existem divergências de caráter doutrinário, tanto no que se refere à utilização de medidas protecionistas, de um modo geral, quanto no que diz respeito à conveniência das medidas tributárias de natureza intervencionista, em particular. Assim, torna-se sobremaneira oportuna a apreciação das principais alegações tomadas por base para justificar os posicionamentos doutrinários analisados.

No que se refere à observação quanto à necessidade da adoção de medidas protecionistas, objetivando o desenvolvimento industrial dos Países que ainda não lograram alcançar um desejável nível de desenvolvimento, convém destacar a importância destas medidas, como forma de proteção à indústria nacional incipiente, na concorrência com indústria estrangeira mais desenvolvida que, graças ao nível de desenvolvimento tecnológico alcançado, aliado a uma série de outros fatores de ordem econômica, teria, indubitavelmente, condições de sufocar a concorrência nacional no mercado consumidor interno, ainda que considerada a possibilidade da indústria incipientemente desenvolvida possuir maior especialização na fabricação de determinados produtos, seu obstáculo à concorrência estrangeiras pela facilidade na sua transposição. Como consequên

cia natural, a redução da produção nacional, inevitavelmente, não somente provocaria a redução do nível de emprego da mão-de-obra, como também prejudicaria o montante de arrecadação de tributos, além de se registrarem consequências extremamente danosas ao sistema redistributivo de rendas, quer através dos meios de tributação, quer por intermédio de qualquer outro meio, como através do emprego da mão-de-obra, o que estaria distante de ser compensado pela redução do preço de venda de determinados produtos, decorrente das facilidades obtidas para a importação de produtos estrangeiros, mesmo porque, a rigor, o desempregado, conseqüentemente sem redimentos, não disporia de poder aquisitivo, mesmo para a compra de produtos de reduzido preço.

A afirmativa contrária à adoção de medidas protecionistas, por provocar a elevação do preço de venda do produto nacional no mercado interno, pela inexistência da concorrência do produto estrangeiro, resultando no aumento do preço da mercadoria nacional, somente procede se, paralelamente às medidas protecionistas, o Poder Público não adota uma série de outros procedimentos que visem obstar esta ocorrência, posto que se torna indispensável ao êxito das medidas protecionistas que estas não sejam adotadas isoladamente, mas conjugadas com um conjunto de outras medidas, previamente estabelecidas, dentre as quais se inclui o controle interno de preços.

No que se refere ao argumento de que as indústrias criadas sob o sistema protecionista sempre reivindicarão as benesses deste sistema, para prosseguirem em suas atividades, convém observar que, dependendo do tipo de medida, esta poderá ou não ser necessária por período indefinido de tempo, o que será determinado através de um sistema eficaz de controle, capaz de evitar a injustificada reivindicação das medidas protecionistas, uma vez que a indústria tenha alcançado um estágio que as torne dispensáveis.

Quanto à alegação de que um sistema protecio  
nista resultaria na concentração de vantagens em favor de  
determinadas classes econômicas ou profissionais, também  
empregada para contestar a adoção de medidas protecio  
nistas, torna-se oportuno observar que tais consequências so  
mente se verificariam como decorrência da não adoção de  
medidas adotadas, a partir de um projeto racionalmente es  
tabelecido, visando a socializar os resultados benéficos de  
correntes do protecionismo.

A possibilidade de que interesses escusos pos  
sam incentivar determinadas medidas de natureza protecio  
nistas, também utilizadas para justificar a posição de  
discordância, quanto à conveniência do protecionismo, pre  
valece, incontestavelmente. Assim, torna-se da maior im  
portância que as principais medidas protecionistas se  
jam sempre aprovadas pelo Poder Legislativo, como requisi  
to indispensável à aplicação destas medidas, considerada  
a representatividade dos interesses populares como carac  
terística primordial desse poder nos sistemas democrã  
ticos.

No que respeita ao posicionamento doutrinário,  
favorável à livre exportação de produtos agrícolas, convém  
observar sobre a eventual necessidade destes produtos pa  
ra o abastecimento do mercado interno, desinteressando a  
exportação, que causará insuficiência no suprimento do  
consumo do País, pelo que facilitarão a exportação de  
produtos agrícolas deverá sempre estar condicionada ao  
excedente do seu consumo no País. Deve ser considerada,  
ainda, a possibilidade da industrialização de determina  
dos produtos, o que concorrerá para a elevação do nível  
de emprego da mão-de-obra e a obtenção dos resultados po

sitivos que daí decorrem. Tal observação também é perfeitamente aplicável, no que concerne aos argumentos favoráveis à facilitação da exportação de matérias primas.

Com relação ao protecionismo efetivado através de medidas de natureza tributária, convém observar sobre a procedência do argumento de que tais medidas resultariam num estímulo à prática do descaminho, o que não ocorreria num sistema de livre câmbio. Convém, entretanto, ressaltar que a manutenção de um sistema alfandegário eficaz poderá, se não extinguir, pelo menos reduzir ao mínimo possível a prática deste delito de natureza fiscal, que somente será praticado com frequência no País que possuir uma alfândega ineficiente.

Outro argumento que tem sido empregado por alguns doutrinadores, para justificar o posicionamento contrário à adoção de medidas de tributação com efeitos protecionistas, é o de que um sistema de livre câmbio dispensa o emprego do sistema alfandegário e, consequentemente, permite evitar-se a realização de despesas inerentes ao alto custo operacional alfandegário. A propósito, convém observar que, contradizendo este argumento, observa-se que o custo de manutenção de um sistema alfandegário, está parcialmente incluído no custo realizado para a obtenção de receita, oriunda de outros tributos que não as tarifas alfandegárias. Outrossim, convém ainda considerar que o montante das despesas, inerentes à manutenção de um sistema alfandegário, por mais s sofisticado que seja, é irrisório, se comparado ao volume da receita auferida através da arrecadação das tarifas aduaneiras.

Prosseguindo na argumentação contrária à adoção de um sistema de tributação protecionista, alguns estudiosos observam que o fim fiscal é prejudicial à renda alfandegária, pelo que, com a redução do volume de comércio internacional, provocado pelas medidas fiscais protecionistas



tas , não se deve pleitear um elevado montante de recei  
ta, através da cobrança de direitos alfandegários. A este  
respeito, convém frisar, conforme observado no Capítulo  
II, quando da abordagem sobre a Extrafiscalidade, os fins  
fiscais do tributo não estão dissociados dos fins extra  
fiscais, pelo contrário, combinam-se . Isto posto, deve  
se considerar ainda que, mesmo admitida a redução do volu  
me de comércio internacional, provocado pela cobrança de  
tarifas aduaneiras, ainda assim, dependendo do critério a  
dotado para a distribuição da carga tributária, conforme o  
tipo de mercadoria comercializada, este volume ainda será  
elevado o suficiente , para proporcionar a obtenção de  
um elevado volume de receita.

Concluindo a análise dos principais argumentos  
utilizados pelos que se posicionam, doutrinariamente, con  
trários à adoção das tarifas alfandegárias como instru  
mento de política protecionista, destaca-se a preferência  
as medidas de incentivos fiscais às tarifas aduaneiras  
A propósito, torna-se oportuno destacar, conforme já ob  
servada, a necessidade das medidas protecionistas serem  
adotadas de forma sistemática e não isoladamente, visando  
à obtenção dos resultados pleiteados, pelo que se con  
clui sobre a oportunidade, dependendo da análise críte  
riosa dos fins almejados, da combinação de diversas medi  
das protecionistas, quer de natureza tributária, quer de  
natureza econômica, pura e simples.

Finalizando, conclui-se, pois, pela importância  
da adoção de medidas protecionistas, visando ao desenvol  
vimento do País, considerada a importância das medidas  
de tributação de caráter protecionista. que, entretan  
to, não implica negar-se a importância da celebração  
de tratados internacionais, visando a incrementar o comér  
cio internacional, através da eliminação ou redução das  
tarifas protecionistas. Considerada a conveniência de ca

da País pactuante, como também os resultados positivos que se pode auferir do comércio exterior, tais como : "a) constituição de fontes de divisas; b) contribuição para a redução, ou até mesmo, eliminação da ociosidade dos fatores de produção; c) obtenção de melhoria na produtividade; d) possibilidade da fixação de menores custos unitários — através de economias de escala — com efeitos vantajosos para os consumidores nacionais; e) alargamento das condições de diversificação da oferta de bens e serviços e intensificação da utilização de certas matérias primas que, ao nível de mercado interno, não tivessem meios de exploração econômica; f) promoção das empresas nacionais, tornando-as mais conhecidas e aumentando-lhes, num oportuno crescimento, as alternativas de novas operações"<sup>252</sup>, observadas as cautelas necessárias para evitar-se efeitos desastrosos ao comércio internacional, como o controle interno artificial de preços, consideradas as vantagens do emprego de medidas de natureza extrafiscal para a realização deste controle, segundo adverte KEYNES<sup>253</sup>.

Prosseguindo na análise das funções extrafiscais do imposto, observa-se que "Em muitos casos, o problema da poupança necessária para o investimento não está tanto no volume ou no aumento e, sim, na mobilização, na canalização para setores dinâmicos ..." <sup>254</sup>, a função econômica do imposto também merece destaque por parte de inúmeros doutrinadores, que se destinam à apreciação das funções extrafiscais da tributação, no que tange ao incentivo, à formação da poupança, fundamental para o financiamento do desenvolvimento do País.

Neste sentido, se pronuncia RICHARD GOODE<sup>255</sup>, ao advertir sobre a importância dos impostos como instrumentos possíveis de serem utilizados para promover a poupança no setor privado e, conseqüentemente, promover o desenvolvimento dos Países,

B F U

Dentre os doutrinadores que se manifestam sobre a importância da imposto na formação da poupança, inclui-se, também, HUGH DALTON<sup>256</sup> destacando a necessidade de ser adotado um sistema de tributação que incentive também a formação da poupança, propondo a adoção de impostos elevados incidentes sobre produtos superfluos, preferivelmente à majoração do imposto incidente sobre a renda.

Igualmente favorável à importância da tributação como incentivo à poupança, também se manifesta RAIMUNDO FALCÃO<sup>257</sup>, ao referir-se às propensões de poupar e investir, ou obter-se a elevação do consumo, além dos aspectos que lhes são correlatos, através das adoção de um conjunto de procedimentos, que inclui aumento ou redução dos gastos públicos, alterações quantitativas dos tributos mais relacionados às correções pretendidas, a melhoria do sistema impositivo, bem como fundamentais alterações no conjunto dos tributos.

Manifestando-se sobre a importância da intervenção da política fiscal, inclusive através da tributação, para a economia do País, NEUMARK<sup>258</sup> destaca a atuação da política fiscal, no sentido de aumentar ou reduzir o consumo e, conseqüentemente, em sentido inverso, diminuir ou aumentar a poupança, considerando a possibilidade do aumento do consumo, quer pela redução da tributação sobre as rendas baixas e médias, quer pela redução da tributação incidente sobre o próprio consumo, como também a possibilidade de provocar-se a redução do consumo, através da elevação do imposto incidente sobre o consumo, a alternância da progressão sobre o capital e a maior tributação das rendas baixas, como por exemplo, através da redução do valor mínimo da isenção.

Neste sentido, também se manifesta LAUFENBURGER<sup>259</sup>, ao advertir sobre a importância do imposto como

instrumento capaz de remover a restrição no nível de consumo e incentivar os investimentos.

Destacando a importância do imposto, na elevação ou redução do consumo, considerada a sua importância na formação da poupança, torna-se oportuno, também, observar os ensinamentos de LOUIS TROTABAS<sup>260</sup>, ao advertir "Taut au point de vue de la production des richesses que de leur circulation et de leur consommation, pour reprendre les divisions classiques de l'économie politique, l'impôt produit des effets stimulateurs ou, au contraire, restrictifs".

Analisando a questão referente ao incentivo à acumulação de capital, conforme proposto por IRVING FISHER, BALEEIRO<sup>261</sup> adverte sobre os seus efeitos negativos, como a não distribuição de rendas, citando como exemplo o Chile, conforme destacado por D. GRAVE, H.C. WALLICH, PRADOS ARRARTE e SCHULTZ, o que deve ser observado também no que se refere à aplicação de medidas de tributação, visando a incentivar a poupança, ainda que não se deva desconsiderar a importância desta no financiamento do desenvolvimento, o que, entretanto, nem sempre ocorre, conforme observam BUCHANAN e ELLIS<sup>262</sup>. Considerada a possibilidade da utilização do imposto para regular o consumo e estimular a poupança, ou vice-versa, convém atentar para as condições peculiares ao País, bem como o estado dos negócios e as circunstâncias dominantes nos sistemas econômicos, observada a advertência de BALEEIRO, e ainda a necessidade de se manter determinado nível de consumo, posto que a política fiscal "... pode incrementar (ou reduzir) o vulto de investimentos do Estado, estimular (ou deprimir) o consumo e os investimentos privados, C e I, diminuindo (ou aumentando) os impostos, como fechando seus orçamentos com "deficit" ou "superavit"<sup>263</sup>..." no que a tributação pode ser utilizada como importante instrumento pa

ra a realização destes fins,

Considerado que "... não há mais neutralidade dos tributos; mediatos ou imediatos, eles têm efeitos muitas vezes absolutamente transformadores da vida econômica, social e política da nação"<sup>264</sup>, no que concordam NEUMARK, VITTI, DI MARCO, MORSELI<sup>265</sup>, a possibilidade da aplicação do imposto com fins anti-inflacionários tem também merecido a apreciação de inúmeros estudiosos, que se têm dedicado à análise da função econômica do imposto. Neste sentido, dentre outros, se manifesta IVES GANDRA<sup>266</sup>, ao advertir que o controle da inflação, de maneira que permita a estabilidade estrutural da nação, é imprescindível a aplicação de qualquer política tributária orientadora dos caminhos econômicos e financeiros.

A propósito, LAWRENCE KLEIN<sup>267</sup>, analisando a importância de que se revestiu a tributação, como instrumento de combate à inflação nos Estados Unidos, durante a segunda guerra mundial, aplicada que foi, conjuntamente, com o racionamento, o controle de preços e a poupança voluntária, ensina que "El racionamento limita la variedad y limita la cantidad, de los productos disponibles para el consumo; el control de precios limita la cantidad que podríamos gastar en la reducida cantidad, de productos disponibles para el consumo; la imposición limita la renta disponible, y la venta de bonos de guerra aumenta nuestra propensión al ahorro", considerando o bônus de guerra como um tipo de tributo.

Posicionando-se, doutrinariamente, contrário a KLEIN, quanto ao emprego adequado da tributação como instrumento de combate à inflação, JUDA ANDRADE<sup>268</sup> adverte que, nos períodos inflacionários, um alívio na tributação é aconselhável, uma vez que se deve evitar a restrição ao consumo e, conseqüentemente, o desemprego. Manifestando

-se sobre a utilização do imposto como instrumento de combate à inflação, NEUMARK<sup>269</sup> reflete dúvida quanto aos efeitos anti-inflacionistas da desagravação total da poupança e o aumento do imposto sobre o consumo.

Ainda a respeito do assunto, LORIE TARSHIS<sup>270</sup> adverte que, a importância do imposto na determinação do consumo varia conforme a natureza do imposto e, consequentemente, em função de quem deverá pagá-lo, observando que um imposto que agrave pesadamente pessoas de baixa renda, provoca a redução do consumo, em valor aproximado ao do imposto, uma vez que o total da renda é gasto quase exclusivamente em bens de consumo, o que não se verifica nas classes de renda mais elevada, onde se observa acentuada diferença entre o rendimento e o consumo, resultando em que este imposto provocará apenas e redução na poupança e não no consumo. Assim considerado, observa que, para reduzir a inflação, a elevação do imposto reduzirá o consumo e, por consequência, a inflação, advertindo ainda que a tributação será mais eficaz neste sentido se também obrigar as classes de alta renda a reduzirem o consumo, o que somente admite ocorrer se o imposto incidente sobre a renda destas classes for excepcionalmente alto, observado que o imposto de renda, que não é tão elevado em sua incidência sobre as baixas rendas, tende a reduzir menos o consumo do que os impostos que incidem sobre o consumo. Complementando, ensina "Pero el arma del impuesto nunca se utiliza aisladamente. Para reducir el consumo satisfetocriamente se requieren también otras medidas!"

Analisando a questão referentes à possibilidade da utilização do imposto, considerada a sua função econômica, como instrumento de combate à inflação, observa-se que, inegavelmente, o imposto possui esta potencialidade, cuja efetivação depende do estabelecimento da aplicação do tributo de forma adequada, quando da elabo

ração da política fiscal, considerando-se , dentre outros itens inerentes aos fins pleiteados, a necessidade de combinação da tributação, com outras medidas de caráter econômico, conforme adverte TARSHIS, o tipo de imposto a ser utilizado, bem como a necessidade de serem mantidos determinados níveis de consumo, visando à otimização do sistema econômico do País, entre outras condições, considerado que o imposto como instrumento de política anti-inflacionária incide, primordialmente, sobre a renda normal, ainda que se possa observar algumas contestações doutrinárias a este procedimento, denotadamente influenciada pelas idéias liberais<sup>271</sup>.

Concordando que "os fins econômicos e sociais do imposto adquiriram, em nossos dias, uma importância excepcional, ultrapassando, por vezes, os próprios limites da ciência e do direito financeiro"<sup>272</sup>, prosseguem os doutrinadores nas considerações sobre a função econômica do imposto, destacando o emprego deste tributo, como instrumento capaz de possibilitar o alcance e a manutenção da condição de pleno emprego no País, ou a redução do nível de desemprego. Neste sentido, HUGH DALTON<sup>273</sup> adverte que pode ser obtida a redução do nível de desemprego, através da tributação, mediante a diminuição dos impostos, observando, contudo, que um aumento da despesa pública também produziria igual resultado, convindo observar que a efetivação deste aumento é contrário à redução da carga tributária.

Considerando a importância do imposto na determinação do nível de emprego, WAGNER<sup>274</sup>, considerado como um dos mais importantes precursores da política fiscal, define esta como "... compreendida como relação de programas de impostos e de gastos suscetíveis de afetarem os níveis de produção, de emprego, de renda e de preços

da economia considerada como um todo dentro do País".

Apreciando o tríplice aspecto distribuição de renda, consumo, pleno emprego, JOHN WAYNARD KEYNES<sup>277</sup>, que segundo alguns autores, foi o primeiro estudioso a empregar a expressão política fiscal ou financeira, posicionou-se contrário ao acúmulo excessivo de poupança, propondo uma fiscalização que estimulasse o consumo e, resultantemente, elevasse o nível de emprego.

Comentando sobre a teoria "Keynesiana", ALAIN BARRERE<sup>276</sup> ensina que "... a fiscalização corretiva deve estabelecer-se, para ser eficaz, considerando o conjunto do problema da constituição da poupança, a realidade ou a irreabilidade de seu caráter estéril e excessivo, a diversidade de seus modos de formação, etc",

Analisando a teoria de "Keynesiana", EUGÊNIO GUDIN<sup>277</sup> adverte que, para que seja atingido o pleno emprego, torna-se necessário que a soma total das despesas seja suficiente para absorver totalmente os fatores de produção.

Conforme adverte JOÃO ALFREDO MONTENEGRO<sup>278</sup>, ao analisar a teoria "Keynesiana", apesar dos princípios de KEYNES terem sido elaborados para serem aplicados em Países economicamente desenvolvidos, estes princípios são também perfeitamente aplicáveis em Países subdesenvolvidos, posto que, além de consubstanciarem a totalidade da vida econômica, são também revestidos de notável flexibilidade. Prosseguindo, destaca a necessidade de mecanismos eficientes, como também da eficiência da administração pública para o êxito da política do pleno emprego. A propensão ao consumo e a eficácia original do capital também são considerados elementos básicos à política de pleno emprego, segundo adverte MONTENEGRO, que destaca também a importância da redistribuição de rendas, que



conforme BARRÈRE<sup>279</sup>, pode se efetivar através da concessão de pensões, subsídios, etc., como também através de serviços públicos ou de entidades paraestatais gratuitos ou a preços não competitivos.

Segundo entende ANDREAS PAULSEN<sup>280</sup>, apesar da importante contribuição de KEYNES para o desenvolvimento da política fiscal, muito antes já se havia reconhecido que uma política fiscal não pode ser neutral.

Observado o posicionamento doutrinário manifestado por diversos autores, dentre os quais se destaca KEYNES, a favor da utilização de medidas tributárias, e mais particularmente do imposto, como instrumento de fundamental importância objetivando a elevação do nível de emprego, cumpre concluir pela necessidade de que este processo de tributação considere as condições econômicas de cada País onde se pretende implantá-lo, bem como a importância da aplicação destas medidas, combinação com outras de natureza econômica, como normalmente se deve proceder com medidas de natureza extrafiscal, para o êxito dos fins pleiteados.

A respeito da necessidade da adequação da tributação às condições de cada País, cumpre observar qual o imposto que será empregado, a graduação de sua aplicação, o período em que se pretende utilizá-lo, dentre outros aspectos.

No que se refere à combinação das medidas tributárias com outras de natureza econômica, torna-se oportuno lembrar sobre a comprovada ineficiência da tributação extrafiscal utilizada isoladamente de outros procedimentos, como a aplicação dos recursos financeiros públicos, além de vários outros.

Prosseguindo na apreciação da função econômica do imposto, constata-se a existência de farta doutrina dedicada à análise da importância deste tributo sobre a produção do País.

HUGH DALTON<sup>281</sup>, ao analisar a necessidade de ser concedida isenção do imposto incidente sobre a renda, para uma determinada camada da população, cujos rendimentos não ultrapassem um determinado "quantum", como indispensável à manutenção da eficiência do trabalhador, adverte que a extinção total do imposto também pode desestimular a produção, como consequência do aumento dos quadros individuais, admitindo, assim, a importância do imposto na determinação do nível de produção. Prosseguindo, adverte que, se os resultados da tributação forem bem aplicados, o estímulo à produção, resultante dessa despesa, poderá ser muito mais forte que a redução da produção, ocasionada em decorrência da tributação.

A par de outras finalidades, como influir sobre a circulação da moeda, agindo como elemento da política destinada a atuar sobre o equilíbrio econômico em seu conjunto, ARIOSTO ROCHA<sup>282</sup> também destaca, tendo em vista o objetivo econômico e social do imposto, a possibilidade deste tributo exercer considerável influência sobre a produção, seja no sentido de provocar modificações quanto à sua quantidade, seja para alterar-lhe a composição.

Neste sentido, também se manifesta LUIZ SOUZA GOMES<sup>283</sup>, advertindo que, na esfera econômica, o imposto pode ser utilizado para obter o equilíbrio econômico agindo sobre a produção e a distribuição, dando proteção ao produto da indústria nacional, protegendo determinados ramos da indústria nacional, como também facilitando a produção de determinadas empresas.

A possibilidade do imposto influir sobre o equilíbrio econômico também é destacada por GRIZIOTTI<sup>284</sup>, o que, segundo entende, se verifica através da oneração do preço de um produto no mercado, com reflexos nos preços de outros produtos. Prosseguindo, adverte sobre a complexidade da qual se reveste o estudo deste fenômeno, pela dificuldade que se depara na determinação dos reflexos do aumento do preço de um produto sobre os preços de outros produtos, além de outras influências provocadas por aquele aumento.

A apreciação da potencialidade que possui o imposto de influir na produção, como um reflexo da função econômica desta forma de tributação, torna conveniente trazer, na colação, as palavras de GABRIEL FRANCO<sup>285</sup>, observa que "no existe sector de la economia en que no encuentre aplicación. En la agricultura puede servir para limitar los cultivos o promover la parcelación de los latifundios. En la industria, para entorpecer el desarrollo de determinadas industrias y promover el de otras. En el comercio, para castigar la venta ambulante, favorecer a las casas pequeñas en su lucha contra los grandes almacenes y las organizaciones con red de sucursales. Opera también en la vida de las compañías mercantiles, ya que muchas veces de la imposición determina la forma social".

Dentre os governantes brasileiros que demonstraram acentuada preocupação com o emprego do imposto como instrumento capaz de influenciar a produção nacional, inclui-se GETÚLIO VARGAS<sup>286</sup> que, admitindo a necessidade de reformulação do sistema de tributação adotado no Brasil, em 1939, advertiu que "... uma revisão e sistematização dos tributos, impostos e taxas, cobrados pela União, Estados e Municípios, resultará, por certo, em aumento de rendas. Não é para negar, antes se faz necessário afirmar, publicamente, que a incidência dos impostos nem

sempre corresponde à justiça tributária, e em alguns casos, chega mesmo a prejudicar atividades produtivas em vez de incrementá-las".

Admitindo a possibilidade do imposto influir sobre a produção, LAUFENBURGER<sup>287</sup> adverte sobre a utilização deste tributo, visando a orientar a atividade econômica do País, citando como exemplos os benefícios fiscais concedidos na França aos agricultores, através da tributação mais branda como incentivo à agricultura. Destaca, ainda, a tributação anti-capitalista da União Soviética, aumentando progressivamente a tributação sobre atividades agrícolas mais rentáveis, efetuada a partir de 1928.

Considerando a influência que pode ser exercida pelo imposto sobre a produção do País, VASENA<sup>288</sup> também observa que, através dos impostos, podem ser transferidos recursos empregados em atividades supérfluas, ou de pouca necessidade, para a utilização em obras e investimentos produtivos.

Prosseguindo na observação da doutrina manifestadamente favorável à utilização do imposto como instrumento capaz de influir sobre a produção, torna-se conveniente observar a advertência de ALFRED MARSHALL<sup>289</sup> sobre a possibilidade da tributação provocar um movimento de saída de empresas para outras localidades, onde a tributação seja menos gravosa, como também a de propiciar a chegada de pessoas em busca dos efeitos da aplicação do produto da arrecadação dos tributos, o que é uma hipótese incontestável.

Concluindo a apreciação da doutrina referente à importância da qual se reveste o imposto na determinação da produção do País, torna-se oportuno convir com a irrefutabilidade desta doutrina, composta por respeito

dos estudiosos, observadas as diversas formas que podem ser utilizadas neste sentido, como concessão de isenção ou redução parcial do montante do débito tributário, como forma de incentivar determinadas empresas ou atividades empresariais, consideradas prioritárias ao desenvolvimento; adoção de tarifas alfandegárias como instrumento protecionista em favor da indústria e da agropecuária nacional; tributação rigorosa sobre atividades consideradas de sinteresantes ou pouco interessantes, como meio de canalização de investimento para atividades mais interessantes ao desenvolvimento; tributação visando à receita para o financiamento de determinadas atividades e; o emprego da tributação redistributiva, objetivando proporcionar a elevação do poder aquisitivo de determinadas classes e, conseqüentemente, o aumento do nível de consumo e de produção;<sup>290</sup> além de várias outras formas que podem ser empregadas.

Considerando a função econômica do imposto, alguns doutrinadores ressaltam a possibilidade da utilização deste tributo como importante instrumento de política demográfica, a exemplo de NEUMARK<sup>291</sup>, que adverte sobre a importância do imposto como instrumento da política econômica, social e demográfica.

A propósito, também se manifesta PACIULLI<sup>292</sup>, propondo a utilização do imposto visando fixar o elemento na sua localidade de origem, não mais tentado a buscar os grandes centros urbanos, onde já existem problemas graves, e que se acentuam mais ainda com o aumento populacional.

Atribuindo ao imposto diversos fins, como o jurídico, através do qual se reflete a soberania do Estado, além dos fins econômicos e sociais em geral, como a manutenção de um desejável equilíbrio das funções econômicas

e os benefícios sociais da povo em geral, dentre outros , MOACIR PEREIRA<sup>293</sup> destaca ainda a possibilidade do imposto ser empregado como instrumento de política demográfica.

Sobre a possibilidade da tributação, e mais particularmente do imposto ser empregado como instrumento da política demográfica, estabelecida pelo poder público, observa-se que esta possibilidade pode se efetivar através de diversos procedimentos, como a concessão de incentivos fiscais às empresas localizadas em regiões de baixo nível demográfico, o emprego da receita tributária no financiamento de empresas que pretendam se instalar nestas regiões, bem como toda uma série de outros procedimentos a serem adotados, de acordo com o estabelecido através da política fiscal reputada adequada para o desenvolvimento do País.

Prosseguindo na análise das finalidades do imposto, MOACIR PEREIRA destaca, também, os fins morais a serem perseguidos por este tributo; no que concorda VILLEGAS<sup>294</sup>, ao ensinar que, do ponto de vista moral, muitas vezes um sistema impositivo pode sacrificar parte de sua receita objetivando a moralidade pública, como ocorre na alta tributação incidente sobre cigarros, bebidas alcoólicas e outros produtos considerados nocivos, que seria bem mais rendosa se mais branda, não desestimulando o consumo destes produtos.

Segundo observam GERLOFF e NEUMARK<sup>295</sup>, o imposto utilizado com objetivos morais ou "moralizador", segundo denominam estes estudiosos, visa coibir determinadas práticas que atentam contra a saúde, ou sejam nocivas à moral e aos bons costumes.

Ao analisar a matéria, GRIZIOTTI<sup>296</sup> destaca a importância do imposto indireto como instrumento capaz

de ser empregado objetivando fins morais, a exemplo do que se verifica com relação à tributação incidente sobre bebidas alcoólicas, jogos, etc. Prosseguindo, adverte que o Estado tanto pode lucrar, através da arrecadação dos impostos, quanto pode, concomitantemente, lograr os efeitos morais pleiteados. Finalizando, observa que a doutrina que se manifesta favorável à utilização do imposto com fins morais, sofre contestações, como a de RENE STOURM, que na obra intitulada "Sistèmes Gêneraus des Impôts", considera que os impostos não devem conter efeitos morais.

Não obstante as eventuais discordâncias de ordem doutrinária, quanto ao emprego do imposto, objetivando determinadas finalidades de natureza moral, conclui-se não só pela possibilidade que tem este tributo de ser utilizado para tal fim, como também a necessidade de que assim se proceda como forma, se não eficaz, pelo menos amparada por lei, de se repelir o consumo de determinados produtos, ou a exploração de certas atividades que, pela sua própria natureza, possam ser consideradas prejudiciais, tanto ao cidadão, individualmente, quanto à sociedade. A exemplo, convém destacar a indisponibilidade de outro meio legal que não a elevada tributação incidente sobre a fabricação e a comercialização de bebidas alcoólicas, visando restringir o consumo destes produtos, cujos efeitos prejudiciais dispensam comentários, a par da função econômica refletida no desincentivo ao investimento nestas atividades ou ramos de produção e canalização de recursos para setores mais interessantes socialmente.

Outra finalidade que, segundo conceituados autores, pode ser visada através da utilização do imposto, refere-se ao equilíbrio do balanço de pagamento. Neste sentido, RAIMUNDO FALCÃO<sup>297</sup> destaca a importância da extrafiscalidade, como meio capaz de ser empregado, no sentido de obter-se o equilíbrio do balanço de pagamento.

Esta opinião também é compartilhada por LUIZ SOUZA GOMES<sup>298</sup>, que ressalta a importância das tarifas alfandegárias para o equilíbrio do balanço de pagamentos, ao conterem as importações,

Analisando o assunto, BALEEIRO<sup>299</sup> adverte sobre a importância da contabilidade econômica, como norteadora da ação das autoridades, na busca do equilíbrio do balanço de pagamentos, através da adoção de medidas estabelecidas pela política fiscal.

A apreciação da matéria, referente ao balanço de pagamento, propicia ao estudioso, de início, a constatação da dificuldade de que se reveste a questão, e se não fosse, não se observaria com frequência situações de acentuado desnível no balanço de pagamento nas economias de inúmeros Países. Assim considerado, admitida em concordância aos doutrinadores apreciados, a possibilidade do emprego do imposto, visando proporcionar equilíbrio estável no balanço de pagamentos, convém destacar a necessidade da elaboração de uma bem cuidada política fiscal, visando estabelecer os processos de utilização do imposto, de modo a propiciar o alcance dos fins visados, através da utilização de forma eficaz deste tributo.

Consideradas as funções econômicas do imposto, observa-se ainda, neste tipo de tributo, acentuada importância no combate aos excessos do regime capitalista, assim como nas transformações que se pretenda introduzir no regime econômico<sup>300</sup>,

Destacam-se, ainda, vários outros objetivos possíveis de serem alcançados, mediante o emprego do imposto, como o incentivo à educação e à pesquisa científica<sup>301</sup> e, conseqüentemente, o desenvolvimento do País, a promoção do desenvolvimento a nível internacional<sup>302</sup>, além



de vários outros fins de natureza econômica.

A exemplo das funções política e econômica, farta doutrina se manifesta sobre a importância da função social que possui o imposto. Desenvolvida principalmente na Inglaterra e na França, no século XIX, a Escola Liberal-Manchesteriana considerava que a única função do imposto é a fiscal, admitida a limitação das atividades econômicas do Estado, bem como a teoria de que os impostos devem ser reais e proporcionais à riqueza afetada e não progressivos com relação aos bens do contribuinte. Conforme a teoria defendida por esta Escola, o máximo de bem-estar obtido pela liberdade econômica individual. Dentre outros, DE EMILIO, GIANNINI e SELIGMAN identificam-se como adeptos desta escola.

Divergindo da Escola Liberal Manchesteriana, a das Finanças Sociais atribui aos impostos funções mais amplas. Desenvolvida principalmente na Alemanha, durante o governo de BISMARCK, por ADOLF WAGNER, esta Escola considera o imposto como um meio político e social para corrigir a distribuição da riqueza, tendo como objetivo primordial evitar a excessiva acumulação capitalista, assegurando, assim, o equilíbrio social e o poder das classes dirigentes, rechaçando o movimento socialista nas suas vertentes.

Uma terceira corrente doutrinária, denominada Escola das Finanças Socialistas, com opiniões divergentes e pouco sistematizadas, concebe o imposto com funções diversas, inclusive social, segundo alguns de seus componentes, mais destacadas em alguns impostos.

Atualmente, a importância da função social do imposto tem merecido a consideração por parte de conceituados tributaristas e financistas. Neste sentido, RAUL

LOUREIRO<sup>303</sup> adverte que, além de custear as atividades estatais, os impostos também possuem destacada função econômica e social.

Realçando a importância dos impostos indiretos, com objetivos sociais e econômicos nos Países subdesenvolvidos, RICHARD GOODE<sup>304</sup> observou a necessidade de planejamento e administração adequadas destes impostos, para que logrem êxito quanto a estes objetivos, admitindo, portanto, a função social do imposto, condicionada à sua aplicação de forma apropriada.

O assunto também merece a consideração de FRANCISCO MARTINEZ<sup>305</sup> que, ao analisar os fins do imposto, ensina que "Los impuestos, pues, no sólo sirven para obtener recursos, sino que deben ser además y en grau medida verdaderos instrumentos de una bien inspirada política económica y social de los gobiernos..."

A propósito, THETONIO MONTEIRO DE BARROS<sup>306</sup> adverte que, quando do lançamento e arrecadação dos tributos, o Estado muitas vezes tem em vista, principalmente, a finalidade política ou social, relegando a segundo plano a simples obtenção de meios pecuniários destinados a cobrir suas despesas.

Admitindo a importância da função social do imposto, no que tange à redução do índice de criminalidade e à melhoria das relações familiares, GROVES<sup>307</sup> ensina que "Otras consideraciones, que pueden clasificarse entre las de carácter social, se refieren a la relación (si tal relación existe) entre la pobreza o la riqueza y la criminalidad, sin olvidar sus repercusiones en la deficiente salubridad y la inestabilidad de las relaciones familiares".

O relevo da função social do tributo também me recebeu a consideração de MARCOS MINGHETTI,<sup>308</sup> em acuidado pronunciamento realizado perante a Câmara dos Deputados da Itália, em 13 de março de 1861, demonstrando que, já naquela época, era perceptível a importância da qual se reveste aquela função, desempenhada, basicamente, através do imposto.

Ao considerar que o exercício do poder de polícia é extrapolado pela extrafiscalidade, que se constitui em instrumento indispensável, não só da revolução social,<sup>309</sup> como também da evolução social estimulada, LAUFENBURGER ensina que "Dans les deux cas, ce sont les finances publiques qui deviennent les instruments de ce qui representent tantôt une révaluation social spontanée, tantôt une simple evolution sociale encanagée".

Neste sentido, também se manifesta BALEEIRO<sup>310</sup>, advertindo que, tanto nos Países capitalistas, quanto nos socialistas, é da maior importância o processo de tributação como instrumento de reforma social.

A idéia de utilização do imposto, consideradas suas potencialidades extrafiscais, como instrumento de correção ou de mudança da estrutura social, também é compartilhada por GASPAR FERREIRA<sup>311</sup>, que adverte sobre a necessidade da determinação do emprego do imposto com estes objetivos, através de critério político-fiscal.

A apreciação da importância da função social do imposto levou NEUMARK<sup>312</sup> a admitir a necessidade de se atribuir, ao sistema tributário, um acentuado caráter social, o que, entende, deve ser efetuado através da transferência da maior parte das cargas fiscais do imposto indireto para o direto. Dentre os impostos de marcada função social, destaca os sucessórios, cuja utilização evitará a formação de uma "plutocracia sucessória", o

imposto sobre a renda, observada a necessidade da progressividade e o imposto sobre o capital que, segundo entende, representa a forma mais racional de promover-se a discriminação de rendas. Finalizando, adverte que, em alguns casos, como na luta contra a depressão da conjuntura, observa-se a complementação dos interesses econômicos e sociais, delimitados através da política fiscal, considerando-se que a redistribuição entre os que percebem menores rendimentos é benéfica, tanto social quanto economicamente.

Analisando o conceito de imposto, MOACIR PEREIRA<sup>313</sup> destaca duas teorias, a teoria do lucro e a teoria da capacidade. A primeira se baseia nos benefícios auferidos pelo contribuinte, enquanto que a segunda, de maior acerto, se fundamenta nas faculdades financeiras de cada um, visando retirar de cada pessoa os recursos necessários para atender aos interesses sociais em geral.

A propósito, ao apreciar o conceito de necessidades sociais, CUDDIGTON<sup>314</sup> adverte que este conceito é muito amplo, variando de acordo com o grau de desenvolvimento da comunidade. Prosseguindo, cita como exemplo de necessidades sociais, as necessidades em educação, saúde pública e obras básicas.

Concluída a observação das manifestações doutrinárias de reconhecimento do relevo da função social do imposto, consideradas as observações práticas de caráter comprobatório, efetuadas neste sentido, convém ressaltar a importância da elaboração de uma política fiscal voltada para a importância da satisfação das necessidades sociais, que nem sempre podem ser obtidas pelos fatores da economia de mercado. Considerada a diversidade das condições inerentes a cada sociedade, o que resulta na multiplicidade das necessidades sociais, conforme observado ,

destacar também, a importância da determinação, dentre o elenco de impostos que se integram ao sistema tributário de cada País, quais os que oferecem maior potencialidade para serem utilizados como instrumentos de política social.

Finalmente, observa-se a importância dos gastos públicos, denominados por PIGOU, de "gastos translativos" ao êxito da utilização do imposto com função social, correspondendo estes gastos àquilo que se pode considerar como o estágio final de aplicação das medidas previstas através da política fiscal.

Observadas as potencialidades da extrafiscalidade, refletidas através da utilização do imposto com funções política, econômica e social, convém observar a importância da qual se reveste a progressividade ao êxito da tributação extrafiscal, conforme destacado, principalmente após a Revolução Francesa, através de SIMONDI e HALL:

Convém, entretanto, observar a aplicação da progressividade com denotada amplitude, e não apenas a restritos impostos, conforme adverte E. SELIGMAN<sup>315</sup> que ensina "La question de l'impôt progressif n'est pas limitée à l'impôt sur le revenu. Il peut y avoir, et il y a souvent progression dans d'autres impôts directs..." , ressaltando ainda que, "Il peut y avoir progression dans les impôts indirects, en ce sens que les articles de luxe soient imposés à des taxes beaucoup plus élevées que les articles d'utilité de première nécessité", com o que concorda EROS GRAU<sup>316</sup>, ao observar que, além da progressividade direta, "... que implica carga tributária maior para rendimentos maiores", existe também a progressividade indireta, "... que implica maior carga tributária para os bens e serviços de consumo das faixas de maior renda".

Em que pese as divergências doutrinárias quanto às desvantagens insitas à adoção da progressividade, convém concluir, em concordância com EMILE WORMS<sup>317</sup>, pela improcedência do argumento de que o imposto progressivo afeta ou reduz a precisão lógica.

## V,2. POLÍTICA FISCAL

Segundo ensina VICTOR URQUIDI<sup>318</sup> "... política fiscal es el conjunto de medidas relativas al régimen tributario, al gasto publico, al endendamiento interno y externo del estado, ya a las operaciones y la situación financeiras de las entidades y los organismos autonomos o paraestatales..."

Analisando este conceito, conclui-se que a expressão política fiscal não abrange exclusivamente a política governamental adotada com relação aos tributos, mas, com abrangência bem mais ampla, esta expressão engloba também a política adotada com relação à despesa pública, o endividamento do Estado, tanto a nível interno quanto internacional, as atividades e as operações financeiras e governamentais em geral e mais, o volume dos investimentos públicos e privados, de modo a um mesmo tempo, amortizar as oscilações do ciclo econômico e manter uma economia progressiva, com elevado nível de emprego e livre de uma inflação ou deflação excessivas, observada a necessidade de serem compensadas as flutuações cíclicas de curto prazo, o que corresponde à preocupação de ser mantida a plena ocupação dos fatores de produção, através de preços estáveis.

Considerada como meta prioritária a ser visada pela política fiscal, a aceleração do processo de desen

volvimento, através da eficiência da administração governamental, refletida, principalmente, através da promoção do bem-estar da população<sup>319</sup>, a par da evolução do seu potencial econômico, fundamental à justiça social, merece destaque a importância dos efeitos redistributivos, decorrentes das medidas adotadas de acordo com o estabelecido através da política fiscal. Assim considerado, convém observar que a redistribuição a ser adotada, como meio capaz de proporcionar os fins desenvolvimentistas visados, tanto se dá a nível individual, à medida em que cresce, em termos reais, mais equitativamente o produto interno bruto, conjuntamente com a satisfação de determinadas necessidades sociais, através da transferência de recursos para os setores de mais baixa renda; como a nível regional, através da promoção e do nivelamento das zonas subdesenvolvidas.

Considerada a complexidade dos métodos adotados através da política fiscal, indispensável para que sejam alcançados determinados fins, observa-se a necessidade da combinação dos fins fiscais e extrafiscais da tributação, como importante instrumento desta política que é, superada a teoria clássica que admitia como política fiscal ideal, aquela que mantivesse o equilíbrio orçamentário, sendo "neutral" quanto aos seus efeitos restantes.

Entendida a política fiscal como formada por diretrizes governamentais, deve ser observada a necessidade desta política levar em conta as características peculiares de estrutura, que afetam tanto a economia como o orçamento, variando conforme o nível de desenvolvimento onde deve ser aplicada<sup>320</sup>; constatada a importância que possui a política orçamentária para o êxito da política fiscal, através da combinação de ingressos, gastos e créditos públicos o que reflete também a importância da flexibilidade da política fiscal, permitindo-lhe acompanhar

as modificações estruturais, admitindo-se mesmo que a política que seria desastrosa em um mundo normal, pode ser a mais adequada a uma economia prejudicada pela inflação.

Considerando-se a importância que possui a política fiscal, tida inclusive como refletiva do caráter de uma sociedade e de uma civilização<sup>321</sup>, convém ressaltar o papel desempenhado por esta política nos regimes de abertura democrática. Assim admitido, deve a política fiscal ser objeto de conhecimento de toda a comunidade de modo geral, uma vez que não é assunto que interesse apenas aos governos, devendo apenas este participar da sua elaboração, vistas postas na necessidade da legitimidade das medidas a serem adotadas.

Prosseguindo nas considerações sobre a importância da política nos regimes democráticos, observa-se ainda que, admitida a inexistência de política fiscal neutra, esta deve ser conjugada com um dirigismo econômico suportável, posto que a política fiscal deve se aprestar a servir mais como instrumento de direção, do que de dirigismo em relação às metas econômicas e sociais dentro de um sistema democrático.

Uma vez delineado o perfil da política fiscal que deva ser adotada nos sistemas democráticos, torna-se oportuno destacar o papel desempenhado pela tributação quanto à sua função econômica, observando-se que "... a democracia, que é conceito político e não econômico, depende do fundo econômico, porquanto está a exigir medidas que impeçam o agravamento da desigualdade econômica"<sup>322</sup>, tendo-se em conta a importância da tributação extrapolar a simples necessidade de fornecimento de recursos financeiros para o custeio da atividade estatal.



Ainda que a política tributária, parte integrante da política fiscal, nos Países Federativos, apresente tendências a restringir a arrecadação de recursos a nível local, contrastando, inclusive, com a necessidade de realização de despesas a este mesmo nível, constantemente ampliada, o que tende a acentuar-se na medida em que o processo de crescimento econômico, e a consequente expansão da população urbana, exercem pressão cada vez maior sobre a expansão dos gastos a nível local, paralelamente à crescente preocupação com os problemas de compatibilização e planejamento de medidas de política econômica, que resultam numa progressiva centralização das decisões em matéria tributária,<sup>323</sup> deve-se destacar a importância da adoção de política fiscal, não apenas a nível federal, como também pelos governos locais, inclusive no que respeita à necessidade de estruturação da economia do setor público, de forma compatível com seus fins, segundo observa DINO JARACH<sup>324</sup>.

Assim considerado, convém observar a necessidade da política fiscal, nos Países juridicamente organizados, de respeitar o quadro institucional estabelecido na Constituição, evitando-se a centralização excessiva das decisões e da arrecadação tributária, observada quanto a esta última a possibilidade da transferência de recursos do Poder Federal, através de programas de aplicação destes recursos em áreas prioritárias, como também de transferências incondicionais a serem utilizadas em setores de comprovados benefícios sociais, observado que a determinação do objetivo da política fiscal, na qual também se incluem os gastos públicos, é meramente política, cabendo, pois, aos governantes, determiná-los da forma mais racional,

Finalizando, urge observar que a elaboração de uma política fiscal racional, torna-se imprescindível, além da observância dos princípios legais, a aplicação de

princípios estabelecidos pelas ciências econômicas, considerada a relação existente entre o Direito e a Economia, pelo campo de ação comum a ambos — os fatos humanos<sup>325</sup>, a par do emprego dos conhecimentos científicos da Estatística, necessários à consideração de fatos de vital importância, evitando, desta forma, o subjetivismo prejudicial decorrente de apreciações falazes, da Contabilidade Econômica, norteadora da ação das autoridades na busca do equilíbrio do balanço de pagamentos, além de vários outros ramos do conhecimento científico, que mantenham relação com os objetivos pleiteados.

### V<sup>o</sup>3 - POLÍTICA DE INCENTIVOS FISCAIS

Não obstante a diferenciação doutrinária estabelecida por RENÉ ÁVILA<sup>326</sup>, entre estímulos fiscais e incentivos fiscais, considerando os primeiros como o conjunto de medidas adotadas, com o objetivo de reduzir a carga tributária de determinadas atividades produtivas, objetivando a desoneração dos recursos internos das empresas, para criar condições de capitalização própria, como por exemplo, através de isenções ou reduções fiscais, enquanto que entende os segundos como um sistema de medidas adotadas com o propósito de canalizar, para determinadas atividades produtivas ou regiões geográficas, ou, ainda, setores econômicos, recursos externos às suas economias, com o Imposto de Renda constituindo o único tributo que se presta a servir como instrumento de incentivos fiscais, na prática, inexiste qualquer diferenciação, quer de ordem legal, quer de caráter econômico, ou mesmo terminológico, entre as expressões estímulos fiscais e incentivos fiscais.

Assim, entende-se por incentivos fiscais o conjunto de medidas adotadas pelo Estado, de conformidade com a política fiscal estabelecida, visando a acelerar o

processo de desenvolvimento, através de um instrumental jurídico que regulamenta a implementação de projetos de natureza econômica e a modelação dos objetivos sociais almejados.

Vários são os critérios adotados para a classificação dos incentivos fiscais. Quanto à sua finalidade, os incentivos podem ser classificados em: a) regionais, destinados a estimular o desenvolvimento econômico e social de uma determinada região, criando novos empregos, salários, aperfeiçoando a mão-de-obra, etc; correspondem aos incentivos concedidos a empresas que se instalam em determinadas regiões geográficas, a exemplo dos incentivos concedidos através da Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia - SUDAM, e Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste - SUDENE; b) setoriais, que visam proporcionar o desenvolvimento de determinados setores da economia nacional, que por si sós se desenvolvem muito lentamente, como o incentivo concedido à pesca, à indústria aeronáutica, à exportação, ao comércio interno de determinados produtos, etc, e c) gerais, que objetivam impulsionar o desenvolvimento econômico do País, de modo geral.

Quanto à concessão, os incentivos fiscais podem ser classificados em: a) automáticos, que são aqueles que dependem apenas de reconhecimento de determinados atos por parte das autoridades fiscais, competentes para o seu deferimento, como a isenção do imposto de importação para componentes do parque industrial, que se destina à renovação ou implantação de ativos fixos

de determinadas indústrias; e b) voluntários, que são os que dependem do preenchimento de requisitos especiais, assim reconhecidos por órgãos especialmente criados com esta finalidade, como a SUDAM, para a sua concessão. A concessão de incentivos fiscais, também, conforme o caso, poderá ou não prescindir de investimento prévio por parte daquele que receberá o estímulo, a fim de promover o desenvolvimento de uma determinada região, setor ou país, conforme anteriormente observado.

Relativamente à natureza fiscal, os incentivos podem ser classificados em: a) diretos, quando resultantes em desconto, redução ou isenção do valor do tributo e; b) indiretos, que são aqueles que permitem apenas a dedução das despesas operacionais das pessoas jurídicas ou abatimentos da renda bruta das pessoas físicas.

Quanto às atividades do programa, os incentivos podem ser classificados em: a) Incentivos à Poupança e aos mercados de capitais, correspondendo a medidas de natureza tributária, que devem ser adotadas visando proporcionar o incentivo à poupança nas classes de renda média, como também direcionar os investimentos nas classes de renda mais elevada; b) incentivos a operações sobre bens de capitais, que são aqueles concedidos para evitar a descapitalização da empresa, preservando os seus recursos de giro; c) incentivos regionais e setoriais face à integração nacional, cujo objetivo principal é minorar as acentuadas diferenças econômicas existentes entre os países; d) incentivos agrí

colas e pastoris que usam acelerar o desenvolvimento das empresas agrícolas, pastoris, e industriais, extrativas, vegetal ou animal; e) incentivos ao setor imobiliário, cuja principal finalidade é social, objetivam proporcionar a criação de novos mercados de absorção de mão-de-obra, solucionar o problema habitacional e redistribuir a renda através dos salários pagos; f) incentivos ao setor de pedras e metais preciosos, que visam estimular os garimpeiros a comercializar com empresas legalizadas, e a estas a procederem à regularização de seus estoques de pedras e metais preciosos; g) incentivos ao comércio exterior, concedidos tanto à exportação de produtos nacionais, quanto à importação de produtos estrangeiros, indispensáveis à transformação industrial e; h) incentivos a outras atividades e programas, também denominados complementares ou remanescentes, que abrangem qualquer incentivo não relacionado nos grupos anteriores.

Com relação aos incentivos destinados à formação da poupança, observa-se que estes incentivos constituem o principal topo destinado às pessoas físicas, consideradas as isenções concedidas pela legislação pátria aos investidores de caderneta de poupança, observada a importância da poupança para o sistema financeiro habitacional. Quanto aos incentivos concedidos ao mercado de capitais, convém destacar a importância do Decreto Lei nº 157, de 10 de fevereiro de 1967, que dispõe sobre a regulamentação destes incentivos, substanciais à formação da poupança e, conseqüentemente, ao desenvolvimento econômico

327

No que respeita aos incentivos concedidos às pessoas jurídicas, convém observar a necessidade da adoção de um critério adequado para a seleção das empresas a serem beneficiadas, evitando-se, assim, que sejam concedidos estes benefícios a empresas não consideradas de im

obtidos através da utilização de incentivos fiscais como aceleradores do desenvolvimento político, econômico e social, promovendo inclusive o desenvolvimento cultural, visando à melhoria do teor de vida<sup>331</sup>, identificam-se oposições doutrinárias ao emprego dos incentivos fiscais. Estes opositores indicam como desvantagens, decorrente dos incentivos fiscais, o desperdício dos recursos governamentais, que podem ser concedidos a quem não os necessita. A propósito, observada a necessidade da adoção de um critério adequado para a identificação correta dos que devem receber os incentivos, conforme frisado anteriormente, conclui-se que, ainda que, mesmo sendo adotado este critério, persista a possibilidade da aplicação inadequada, esta seria tão reduzida e inexpressiva perante os benefícios auferidos.

Um outro argumento utilizado pelos que se opõem na concessão de incentivos fiscais, é o de que estes incentivos podem não ser equitativos, beneficiando mais àqueles que auferem rendimentos mais elevados, sem proporcionar qualquer benefício aos contribuintes que estiverem fora do sistema, quer pela obtenção de rendas de massadamente baixas, quer por estarem isentos de tributação. A este argumento, torna-se oportuno observar que, a exemplo da determinação racional daqueles a quem realmente devam ser concedidos os incentivos fiscais, a adoção de um sistema adequado de concessão elimina, se não integralmente, pelo menos sensivelmente, a possibilidade de surgirem iniquidades na distribuição dos incentivos. Relativamente à alegação de que alguns contribuintes não receberiam os incentivos por auferirem rendimentos demasiadamente restritos, observa-se que estes contribuintes também seriam beneficiados pelos efeitos redistributivos dos incentivos, possíveis de serem explorados tanto a nível regional, quanto a nível setorial, posto que o desenvolvimento somente é concebível se seus efeitos fo

rem auferidos pela coletividade em geral, e não apenas por uma determinada classe. Finalmente, no que respeita à possibilidade da exclusão de alguns dos benefícios concedidos através dos incentivos fiscais, por já estarem isentos do pagamento de tributos, deve ser observado que a própria isenção consiste em uma forma de incentivo, a menos que se trate de isenção concedida com o propósito de introduzir progressividade no sistema de tributação, hipótese em que o isento se enquadra na situação prevista no argumento anterior.

Prosseguindo na argumentação, com a finalidade de justificar seu posicionamento doutrinário contrário ao emprego de uma política de incentivos fiscais, alguns estudiosos advertem que estas medidas podem ser insuficientes economicamente, pois, ao distorcerem a escolha das alternativas de mercado, podem ocasionar interferência na alocação eficiente de recursos. A este respeito, torna-se oportuno observar que tal hipótese somente se concretizará em decorrência da adoção de uma inadequada política de incentivos fiscais, o que deve ser evitado, com a determinação de objetivos prioritários a serem beneficiadas através da alocação dos recursos<sup>332</sup>.

Analisando as desvantagens decorrentes do sistema de incentivos fiscais à exportação, RICARDO<sup>333</sup> adverte que os prêmios concedidos à exportação consistem, em última análise, na redução do preço do produto no mercado estrangeiro. Analisando-se com mais vagar esta advertência, conclui-se que sua procedência é contestável, na medida em que se observa que os referidos prêmios proporcionam o aumento da produção nacional e o aprimoramento de sua qualidade, com o objetivo de torná-lo competitivo no mercado internacional, sem provocar restrições ao abastecimento do mercado interno, carreando divisas para o País,

manutenção de atividades empresariais já existentes — isenção defensivas — quer objetivando expandir as atividades empresariais, por se constituírem isenções expansivas, se jam para formentar a criação do desenvolvimento de determi nado setor da economia, sejam para estimular determinadas atividades socialmente interessantes<sup>334</sup>.

Conforme observado no início deste parágrafo, vários são os objetivos que podem ser visados, sob a neces sidade de aceleração do processo de desenvolvimento, pelos incentivos fiscais. A multiplicidade de objetivos provoca a utilização do emprego de múltiplas modalidades de incen tivos fiscais, dentre os quais incluem-se as medidas de na tureza tributária. Assim considerado, observa-se que " Si incentivo es aquello que nueve a hacer uma cosa, los tribu tarios son aquellos que llevan, que dirigen la actividad economica del hombre y/o las empresas en determinada dire ción en virtud de la politica financiera del Estado "<sup>335</sup>.

Dentre os incentivos fiscais de natureza tribu tária, destaca-se a isenção que, entretanto, não é a única forma de incentivo tributário, assim considerado também as reduções de alíquotas, as bonificações, as deduções para depreciações aceleradas, a suspensão de tributos, os crédi tos de impostos concedidos a determinados investimentos, além de vários outros instrumentais tributários.

Segundo entende, acertadamente, NAHARRO<sup>336</sup>, os incentivos tributários apresentam duplo aspectos: o aspec to positivo, representado pela imposição que, objetivando o desenvolvimento, deve ser diferenciado e o aspecto nega tivo, correspondendo às cargas de caráter indireto, como as inspeções e apresentações de documentos, dentre outras, que constituem entrave à produção privada e devem ser ex cluídos através de uma política fiscal desenvolvimentista. Neste sentido, conclue-se pela necessidade da imposição de obrigações acessórias que permitam a fiscalização por par te do Estado de todas as atividades cujo conhecimento pelo Poder Público é imprescindível, sem contudo prejudicar a produção.



Prosseguindo em suas observações, RICARDO conclui que os prêmios destinados a incentivar a produção, são custeados por recursos decorrentes da arrecadação tributária, provocando, desta forma, a elevação do preço dos artigos tributados, paralelamente à redução do preço dos produtos, cuja produção é incentivada. Quanto à elevação de tributos, como forma de arrecadação dos recursos necessários à concessão de incentivos à produção, observa-se que tal majoração, de acordo com os objetivos delineados através de uma adequada política fiscal, deverá sempre abranger os tributos incidentes sobre atividades consideradas de importância secundária, ou até mesmo socialmente desinteressantes, não apresentando, pois, esta elevação, qualquer consequência considerada danosa aos interesses desenvolvimentistas. No que se refere à elevação e redução de preços de produtos, conforme sofram um processo mais rigoroso ou menos gravoso de tributação, merece ser destacada a importância da adoção de uma política de controle governamental de preços, a fim de evitar qualquer elevação injustificada do preço de um produto.

Outro argumento possível de ser utilizado, por aqueles que se opõem ao emprego de uma política de incentivos fiscais, é o de que, nos Países federativos, a concessão de isenção, como forma de incentivo a determinadas regiões por parte do governo central, contrasta com a regra da uniformidade geográfica dos tributos federais. Posto que a manutenção de um processo de desenvolvimento equitativo é fundamental à manutenção do sistema federativo e, considerando-se que não se pode constatar qualquer contrariedade ao princípio da isonomia na prevalência dos interesses públicos fundamentais, como o de desenvolvimento, conclui-se pela inexistência de qualquer ranhura à uniformidade geográfica dos tributos federais, provocada por isenções concedidas como estímulo ao desenvolvimento de determinada região, quer visando a

serem excluídos através de uma política fiscal desenvolvi-  
mentista. Neste sentido, conclui-se pela necessidade da  
imposição de obrigações acessórias, que permitam a fisca-  
lização por parte do Estado, de todas as atividades cujo  
conhecimento pelo Poder Público é imprescindível, sem con-  
tudo prejudicar a produção.

O sistema de incentivos fiscais brasileiro que,  
segundo adverte MARCÍLIO MARQUES MOREIRA<sup>337</sup>, teve início  
com o Alvará assinado por D. João VI, datado de 5 de maio  
de 1810, liberando taxas de juros no âmbito do comércio  
marítimo, prosseguindo através do Alvará datado de 7 de  
julho do mesmo ano, concedendo isenção de dízimos e  
outros direitos para os climatizadores de plantas, visan-  
do à introdução e cultura de vegetais úteis; resultante do  
objetivo de promover o aceleramento do processo de desen-  
volvimento do País<sup>338</sup>, foi durante muito tempo, formado,  
essencialmente, por incentivos concedidos no âmbito fede-  
ral. Posteriormente, no afã de adotar os mesmos procedi-  
mentos da União, e sob o impulso dos interesses de grupos  
industriais, vários Estados passaram a disputar a van-  
guarda na concessão de incentivos às novas indústrias<sup>339</sup>.  
Atualmente, os incentivos fiscais concedidos pelos Esta-  
dos, principalmente através da legislação que regulamenta  
o Imposto de Circulação de Mercadorias - ICM, são re-  
presentados por variadas modalidades de benefícios, in-  
cluindo desde as formas mais tradicionais, como a conces-  
são de isenções e de deduções para incentivar investimen-  
tos, até formas menos evidentes, como reduções de base  
de cálculo, dilatação do prazo de pagamento de tributos,  
bonificações, créditos de ativo fixo e de créditos pre-  
sumidos, dentre outras.

Também os municípios, a exemplo dos Estados, têm procurado moldar suas legislações, de modo a, dentro de suas amplitudes, concederem incentivos fiscais, obje-

tiçando o desenvolvimento de seus territórios.

O emprego de incentivos fiscais, também por parte dos Estados e dos Municípios, consiste em uma característica típica à amplitude do sistema federalista, ainda que deva ser observado o relevo da utilização destes incentivos, principalmente no que respeita a evitar o comprometimento da unidade nacional, em decorrência de desequilíbrio econômico entre as diversas regiões no que se destacam as funções desempenhadas por órgãos federais, como a Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia-SUDAM e Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste-SUDENE, com a função de planejar e distribuir recursos, fiscalizar a realização de trabalhos e colaborar com os Departamentos e Órgãos da União e dos Estados, na concessão de benefícios fiscais<sup>340</sup>, além de projetos como o FINAM e o FINOR, incumbidos de promover o desenvolvimento inter-regional, ainda que admitida a necessidade da ampliação das esferas de ação destes Órgãos e Projetos.

Analisadas as críticas efetuadas por aqueles que se opõem à implantação de uma sistemática de incentivos fiscais, consideradas as vantagens decorrentes da adoção desta sistemática, e a importância que possuem na estratégia desenvolvimentista<sup>341</sup>, conclui-se pela imprescindibilidade do seu emprego, observada a necessidade de revestir-se de eficiência econômica, refletida através da capacidade de afetar as decisões de poupança e investimentos, de acordo com os objetivos econômicos visados; de eficiência operacional, obtida através da adoção de um sistema simples, prático e eficiente, capaz de atrair os que têm direito a serem beneficiados e, eficiência social, objetivando a melhora do sistema de distribuição de rendas; considerada, entretanto, a necessidade de que as pressões políticas, em favor dos incentivos fiscais, sejam efetuadas da forma mais eficiente<sup>342</sup>, evitando-se, assim, distorções na sistemática adotada.

## CAPÍTULO VI

# PRINCIPAIS IMPOSTOS DE FUNÇÕES POLÍTICA, ECONÔMICA E SOCIAL.

### VII- IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO

Originado da Grécia antiga, o Imposto de Importação, que já no seu nascedouro apresentava características extrafiscais, foi arrecadado em Roma já na época de SERVIU TULIU e MÚCIO SÉVOLA, principalmente em Veneza e Gênova, como forma de proteção de suas indústrias. No Brasil, o Imposto de Importação foi instituído em 28 de janeiro de 1808, através da Carta Régia que determinou a abertura dos portos às Nações amigas, sendo arrecadado na alíquota de 24% "ad valorem" sobre as importações em geral. Em 11 de junho do mesmo ano, foi estabelecida a alíquota de 16%, incidente sobre a importação de produtos provenientes de Portugal e, dois anos depois, em 19 de fevereiro de 1810, estabelecia-se a alíquota de 15% incidente sobre as mercadorias oriundas da Inglaterra. Em 30 de dezembro de 1822, como consequência da Declaração da Independência do Brasil, elevou-se a alíquota incidente sobre os produtos de origem lusitana para 24%. No ano de 1825, com a assinatura do Tratado de Paz e Aliança, a alíquota incidente sobre a importação de mercadorias de Portugal foi igualada à alíquota estipulada para a importação de produtos procedentes da Inglaterra. Este procedimento foi extensivo também aos Países que reconheceram a independência brasileira e, em 1828, à todos os Países com quem o Brasil mantivesse relações comerciais. Em 1824, foram estabelecidas alíquotas variáveis de 2% a 60%, de acordo com as finalidades protecionistas do imposto, o que provocou muitos protestos de parte dos setores não beneficia

dos. A seguir, estabeleceram-se tarifas de caráter oscilatório, chegando-se, inclusive, a uma sensível majoração de alíquotas visando ao custeio dos gastos decorrentes da guerra contra o Paraguai. No ano de 1832, foi criado o Regulamento da Alfândega, e em 1860 promoveu-se, com base no Decreto nº 2.647, de 29 de setembro deste mesmo ano, reformulação geral das tarifas então adotadas. Em 1874, através da adoção da tarifa Rio Branco, evidenciou-se a natureza pendular da política aduaneira do Brasil. Através do Decreto nº 8.308, de 21 de dezembro de 1881, promoveu-se nova reformulação tarifária. No ano de 1886, através da Lei nº 313, de 16 de outubro, objetivou-se a racionalização das tarifas então vigentes, de acordo com a realidade econômica do País. O Decreto nº 9.746, de 22 de abril de 1887, alargou a proteção às indústrias nativas, distendida mais ainda com a decretação de tarifa móvel, efetuada em 26 de janeiro de 1889. No ano de 1890, com a Proclamação da República, tendo-se como Ministro da Fazenda o eminente RUY BARBOSA, foram instituídas novas tarifas protecionistas, que sofreram várias alterações no período da Primeira República. Em 1891, foi suprimido o Imposto do Ouro, através de Lei Orçamentária, estabelecendo-se adicionais substitutivos de 50% e 60% sobre os direitos de consumo. Com a instituição de novo Código Tarifário, em 1896, a Lei orçamentária promoveu a alteração de várias alíquotas até então adotadas. Em 19 de março de 1900, o Decreto nº 3.617 aprovou novo Código Tarifário. Nos anos que se seguiram, várias alterações tarifárias foram introduzidas na legislação pertinente. Com a crise econômica mundial de 1929, verificou-se sensível redução na arrecadação do Imposto, provocando a adoção de alíquotas específicas, através do Decreto nº 24.343, de 9 de julho de 1934, introduzindo-se a primeira grande reforma da sistemática até então vigente, com OSWALDO ARANHA como Ministro da Fazenda. Com a deflagração da 2ª. grande guerra mundial que, a exemplo do conflito armado de 1914, teve

os tributos aduaneiros como prelúdio, o Imposto de Importação, que desde o Império, até 1912, correspondia à mais de 50% da receita da União, permanecendo até 1940 como a principal fonte de renda do Governo Central, perdeu esta hegemonia; introduzindo-se importantes mudanças na estrutura da arrecadação do Imposto, bem como dos demais tributos de competência da União, que de um modo geral, permaneceram até 1957. Em 1947, observou-se acentuado decréscimo do nível tarifário médio, em decorrência da adoção de reduzidas taxas aplicadas à tarifa geral máxima e à mínima convencional. Através da Lei nº 262, de 23 de fevereiro de 1948, foi estabelecido o sistema de licenciamento para as importações, com o controle sendo efetuado através do Banco do Brasil. Seguiu-se um período de debilidade das funções protecionistas e financeiras do imposto, com a defesa da indústria nacional através do câmbio e a redução do volume de arrecadação decorrente da alta dos preços no mercado internacional. Em 1957, importantes modificações foram introduzidas na sistemática do imposto, através da Lei nº 3.244, com a adoção de novas tarifas predominantemente "ad valorem", nova base de cálculo, considerando o "valor externo", nova nomenclatura de mercadorias, a modernização dos principais institutos aduaneiros e a criação do Conselho de Política Aduaneira. Através do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, foram definidos os principais institutos e infrações, determinadas novas técnicas de operações administrativas básicas, estabelecida nova definição de valor, conforme a Convenção de Valor, de 15 de dezembro de 1950, do Conselho de Cooperação Aduaneira de Bruxelas, seguindo-se uma série de alterações posteriores até os dias atuais, características da necessidade de constantes alterações da sistemática do imposto, visando torná-lo eficaz instrumento de política financeira.

Previsto através do art. 21, I da Constituição

Federal Brasileira, complementado através do art. 19 e seguintes da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 — Código Tributário Nacional, o Imposto sobre a Importação, de competência da União Federal, tem como característica predominante o seu caráter extrafiscal, constituindo, ao lado do Imposto sobre a Exportação, exceções relativas ao princípio constitucional da legalidade tributária e plenas ao da anuidade tributária, dada a necessidade de flexibilidade de suas alíquotas.

Considerado como "educador", pela proteção que proporciona ao desenvolvimento das indústrias nacionais incipientes, da concorrência da indústria estrangeira mais desenvolvida, orientando o mercado para um consumo ordenado de produtos estrangeiros, o Imposto sobre a Importação, juntamente com o Imposto sobre a Exportação, constituem instrumentos de importância básica no esforço de equilíbrio do balanço de pagamento e na correção de desvios do mercado cambial, o que denota mais ainda o aspecto de extrafiscalidade de ambos os tributos.

A propósito do protecionismo inerente ao Imposto sobre a Importação, alguns doutrinadores têm se posicionado contrariamente, por considerarem que o protecionismo decorrente do Imposto encoraja o aumento do preço dos produtos nacionais<sup>344</sup>, Cumpre observar, a este respeito, os comentários realizados no Capítulo anterior, em que se conclui pela imprescindibilidade da adoção de medidas protecionistas, observada, contudo, a necessidade de serem evitados os excessos e distorções que podem decorrer do emprego destas medidas, através de sua conjugação com outros procedimentos governamentais, dentre os quais destaca-se a facilitação para que sejam realizadas importações de determinadas matérias - primas, através da adoção de alíquotas diferenciadas, conforme a natureza do produto importado, concorrendo -se, assim,

para o combate à inflação e, conseqüentemente, a promoção do desenvolvimento econômico,

Paralelamente à função econômica, o Imposto sobre a Importação possui também importante função social, uma vez que, ao proteger a indústria nacional, concorre para a elevação do índice de emprego da mão-de-obra e, assim procedendo, reflete um efeito redistributivo de rendas. Alguns estudiosos também identificam a função social do imposto, ao estipular-se a incidência de alíquotas mais elevadas incidentes sobre a importação de produtos considerados prejudiciais, como bebidas alcoólicas.

Para a arrecadação do Imposto sobre a Importação, existem três sistemas de tarifa: a) sistema fiscal, que corresponde àquele no qual o objetivo único do governo é a obtenção de receitas, praticamente inexistente nos dias atuais; b) sistema convencional, que decorre dos tratados e convenções internacionais, para ser aplicado no comércio entre determinados Países, hoje em dia muito difundido, em decorrência da constante ampliação das missões diplomáticas de natureza comercial e; c) sistema diferencial, no qual as alíquotas são diferenciadas em função do tipo da mercadoria, sem dúvida alguma o mais adotado.

No Brasil, a Carteira do Comércio Exterior- CA CEX, é o órgão filiado ao Banco do Brasil encarregado de operacionalizar oficialmente as importações. Nos últimos anos, este órgão vem tendo o seu mecanismo de ação bastante criticado pelos importadores brasileiros.

## VI. 2 - IMPOSTO DE EXPORTAÇÃO

Originado do prêmio concedido aos monarcas por proteger a navegação da pirataria, ou ainda de uma modali



dade de seguro para a navegação, segundo adverte WILLIAM PETTY<sup>345</sup>, o Imposto sobre a Exportação foi instituído no Brasil em 1818, com parte de seu produto destinado às Províncias; era, entretanto, arrecadado pela Federação. Com o início de vigência da Constituição Federal de 1891, este Imposto foi atribuído à competência estadual, até a vigência da Constituição Federal de 1934, o Imposto sobre Exportação também incidia sobre o comércio interestadual, o que foi vedado através da Constituição Federal de 1937, quando este imposto deixou de ser a principal fonte de receita estadual. Através da Emenda Constitucional nº 18, de 1965, o Imposto de Exportação passou para a competência tributária da União, provocando sensível abalo no volume de receita dos Estados.

Previsto através do art. 21, II da Constituição Federal Brasileira, complementado através do art. 23 e seguintes do Código Tributário Nacional, o Imposto de Exportação que continua relacionado dentre os tributos de competência da União Federal, possui caráter acentuadamente extrafiscal. "Imposto político por excelência, sua posição inspira-se em critérios governamentais que regem a conveniência ou oportunidade de certos tipos de exportação"<sup>346</sup>. Nesta condição, possui função de destacada importância na manutenção do fornecimento satisfatório do mercado nacional quanto a determinados produtos, evitando, através da imposição de elevadas alíquotas, a exportação excessiva que possa prejudicar o abastecimento interno, mantendo, paralelamente, os preços internos aceitáveis para as metas de política econômica.

Conjuntamente com a função extrafiscal, a função fiscal do Imposto sobre Exportação possui também destacada importância, considerado que a receita deste imposto se destina à formação de reservas monetárias, cujo conceito está intimamente ligado ao problema do balanço de

pagamentos, relação entre as receitas da exportação e da importação<sup>347</sup>. Estas reservas também se destinam a serem utilizadas em situações eventuais, não previstas no orçamento da União Federal.

A incidência do Imposto sobre a Exportação também pode ser adotada, objetivando-se evitar a adoção de medidas protecionistas, por parte dos Governos dos Países importadores, na medida em que a não tributação ou a tributação branda sobre a saída da mercadoria do território de origem, proporcionaria condições de venda do produto por um preço mais baixo, danando margem à que a indústria similar do País importador fosse prejudicado pela concorrência internacional, motivando, assim, o emprego do protecionismo estatal. Paralelamente, o emprego de um processo adequado de tributação possibilita a obtenção de receita, fundamental à composição do orçamento federal.

### VI.3 - IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS

Juntamente com os direitos alfandegários, os impostos de consumo correspondem às formas mais antigas de tributação.

Primitivamente denominados de "gabela" ou "alca bela", já conhecidos na Roma Antiga, os impostos de consumo atravessaram os séculos e figuram nos sistemas fiscais até hoje.

Desde a idade média consagrou-se a expressão "sisa", referindo-se principalmente a impostos incidentes sobre o comércio de mercadorias de grande consumo.

Primitivamente cobrado em Portugal sobre o vinho, o azeite e os comestíveis, foram, com o passar do tempo, expandido o campo de incidência das "sisas", até

alcançar as mercadorias em geral,

Já sob a denominação de Imposto de Consumo, o atual Imposto sobre Produtos Industrializados foi instituído no Brasil antes mesmo da chegada de D. João VI. A Carta Régia de 4 de fevereiro de 1662, estabeleceu a incidência do Imposto de Consumo sobre açúcar e rolos de tabacos, distendendo-se sobre o tabaco em pó e a aguardente brasileira, através da Carta Régia de 21 de dezembro de 1692. Em 1772, através de Carta de Lei, o Imposto sobre Consumo teve sua importância realçada. No século XVIII, foi utilizado para o custeio das Escolas Régias. Através de Alvará, datado de 28 de maio de 1808, do Príncipe Regente, foi instituído o Imposto de Consumo específico de 400 réis sobre arroba de tabaco de corda da Bahia. O Alvará de 30 de maio de 1820, majorou o valor do Imposto sobre o Consumo incidente sobre o aguardente, elevando-se mais ainda este tributo em 1823. Seguiram-se novas alterações na alíquota incidente sobre o aguardente, em 1832, 1833 e 1834, quando também foi previsto, através de orçamento, a incidência do Imposto de Consumo sobre cartas de jogar e prêmios lotéricos. Em 1876, efetiva-se nova majoração na alíquota do tributo incidente sobre bebida alcoólica. AFONSO CELSO, em 1878, ressaltou a necessidade da incidência do Imposto sobre o luxo e a suntuosidade. Em 1898, o Imposto sobre Consumo teve sua incidência distendida sobre o sal e os fósforos e, em 1889, nova ampliação da incidência do Imposto foi estabelecido. Neste mesmo ano, em 14 de novembro, foi consolidado o Imposto através da Lei nº 641. Através da Constituição Federal de 1891, o Imposto sobre Consumo foi atribuído à competência dos Estados. Com amparo na Lei nº 1.313, de 30 de dezembro de 1904, cuja vigência iniciou-se em 1905, distendeu-se a incidência do Imposto sobre os vinhos estrangeiros. A partir de 1907, o tributo passou a incidir também sobre o café, a manteiga e a banha. Em 1908, propagou-se a neces

sidade da ampliação da incidência do Imposto através do Relatório do então Ministro da Fazenda DAVI CAMPISTA. A Lei nº 2.919, de 31 de dezembro de 1914, cuja vigência teve início no ano seguinte, dispunha sobre a incidência do Imposto sobre os espartilhos, o papel de forrar casas ou malas, os discos para gramofone e louças de vidro, elevando, ainda, alíquotas incidentes sobre alguns produtos já tributados e extinguindo determinadas isenções, como forma de compensar a redução do volume de receita proveniente dos direitos aduaneiros, verificados em decorrência da grande guerra então irrompida. Em 1915, foi estabelecido nova expansão da incidência do Imposto de Consumo. As ferragens passaram a ser tributadas em 1916. No ano de 1920, nova expansão da incidência do Imposto foi estabelecida, passando a incidir sobre obras de joalheria, obras de adorno e ornamentos em geral, móveis, armas de fogo, munições, lâmpadas elétricas e açúcar refinado, sendo o último tributado apenas em 1920 e 1921. Através da Lei nº 4.625, de 31 de dezembro de 1922, o Imposto passa a incidir também sobre o queijo, o requeijão, a eletricidade e as tintas. No ano seguinte, leques, boás, pelos e peles para agasalhos e luvas foram também incluídos na base de incidência do Imposto. Seguiram-se constantes ampliações da incidência do Imposto. Através da Constituição Federal de 1934, o Imposto sobre Consumo passou a ter 50% da sua receita destinada aos Municípios, o que prevaleceu até 1947. Através do disposto no § 1º, do art. 15 da Constituição Federal de 1946, foram isentos da incidência do Imposto de Consumo os artigos classificados por Lei como mínimos indispensáveis à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de capacidade econômica limitada. A Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, substituiu a denominação de Imposto de Consumo por Imposto sobre Produtos Industrializados, introduzindo ainda, através do § único do art. 11, a "seletividade em função da essencialidade", que na concepção

de HENRY TILBERY<sup>348</sup>, engloba tanto a isenção de produtos indispensáveis, como a determinação de alíquotas conforme o grau de necessidade do produto.

Comentando sobre a seletividade principal característica do IPI, TAVARES PAES<sup>349</sup> ensina que esta seletividade "... significa alíquotas diferentes para as várias espécies de mercadorias. Tanto menores devem ser as alíquotas quanto mais necessárias forem as mercadorias", não concebendo, pois, a exemplo do autor anterior, a isenção incluída no princípio da seletividade.

A análise do princípio da seletividade conforme se encontra embutido na legislação pátria, que regula o IPI, permite a constatação do seu aspecto social, além do econômico, ao determinar-se que os bens tradicionalmente definidos como essenciais à satisfação das necessidades primeiras dos consumidores de menor disponibilidade financeira, sofrem menor tributação ou até mesmo sejam excluídos de tributação<sup>350</sup>.

A seletividade insita ao IPI, desde que volta da para as necessidades e interesses sociais mais relevantes na correção dos desvios do curso da vida econômica, também espelha a expressão de extrafiscalidade do imposto.

Previsto através do inciso V, do art. 21 da Constituição Federal Brasileira vigente, complementado através dos arts. 46 ao 51 do Código Tributário Nacional, o Imposto sobre Produtos Industrializados apresenta consideráveis vantagens, como a elasticidade, uma vez que proporciona aumento do volume da receita, na medida em que novas mercadorias passam a ser tributadas. Também merece destaque a possibilidade de ser utilizada como instrumento anti-inflacionário, ao combater o excesso de consumo de produtos supérfluos, ao mesmo tempo em que pode ser em

pregado com objetivos morais, ao incidir com menor rigor sobre determinados produtos considerados prejudiciais, como bebidas alcoólicas e o fumo, motivos pelos quais é denominado por PAULO ROBERTO CABRAL NOGUEIRA<sup>351</sup> de "imposto suntuário".

Alguns doutrinadores vêem no IPI a desvantagem de não se ter em consideração a situação financeira do consumo na imposição tributária. A improcedência desta observação é facilmente concluída, já que a adoção racional do IPI leva em consideração o fato da mercadoria ser considerada, ou não, gênero de primeira necessidade dos consumidores de menor poder aquisitivo, o que, se comprovado, poderá até resultar na exclusão do produto da incidência do Imposto, atendendo ao princípio da seletividade, considerada a necessidade da adequação da lei que o rege aos seus objetivos e a realidade econômica<sup>352</sup>.

#### VI,4 - IMPOSTO DE RENDA

Originado da Roma Antiga, no "captatio humano" (ou "plevea") na época de DICOCLECIANO, na fase do Domínio romano, o Imposto de Renda foi instituído, nos moldes modernos, pela primeira vez na Inglaterra, em 1789, destinado a financiar as guerras inglesas contra NAPOLEÃO. Alterado em 1803, o Imposto teve revogada a sua cobrança em 1816, sendo consolidado em 1842.

Na Suíça, o Imposto de Renda foi instituído em 1840; na Áustria, em 1849; na Itália, em 1864; na Alemanha em 1872; na Austrália, Nova Zelândia, Prússia e Holanda, na última década do século XIX; na Hungria, em 1909; nos Estados Unidos, em 1913; na França, em 1917; na Argentina, em 1942.

O Brasil foi o primeiro País da América do Sul a adotar o Imposto de Renda. Em 1641, já se tem conhecimento da arrecadação como décima cedular. No ano de 1867, o Visconde de JEQUITINHONHA tentou instituir o Imposto no Brasil, sem ter logrado êxito, contudo. Neste mesmo ano, a Lei nº 14.507, de 26 de setembro, estabeleceu o Imposto sobre Dividendos, considerado por alguns estudiosos como uma modalidade do Imposto de Renda. No ano de 1891, a União teve distendida sua competência tributária, passando então a arrecadar uma forma primitiva de Imposto de Renda. A partir de 1914, foram elaborados vários Diplomas autônomos, estabelecendo a tributação sobre uma série de rendimentos. Através da Lei nº 4.625, de 31 de dezembro de 1922, foi instituído o Imposto de Renda no País. Nos anos que seguiram, este tributo teve a legislação pertinente várias vezes modificada. Em 1934, com a inclusão do Imposto de Renda na Constituição Federal, este imposto foi definitivamente incorporado ao sistema impositivo brasileiro. Através do Decreto-Lei nº 4.178, de 13 de março de 1942, foi substituído o regulamento do Imposto vigente desde 1926. No ano seguinte, o Decreto-Lei nº 5.844, de 23 de setembro, substituiu o Regulamento do ano anterior. No ano de 1947, novas modificações foram introduzidas na sistemática do Imposto. Seguiram-se, então, várias alterações posteriores.

Atualmente, previsto através do inciso IV do art. 21 da Constituição Federal Brasileira vigente, complementado pelo que dispõe o Código Tributário Nacional, através dos arts. 43 a 45, o Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, de competência Federal, a par de sua finalidade fiscal, consiste em destacado instrumento de extrafiscalidade, vinculando objetivos da política econômica e social do Estado.

Analisando-se o caráter extrafiscal insito ao

ao IR, urge destacar-se a importância deste tributo como instrumento de redistribuição de riquezas a nível pessoal, através da aplicação de alíquotas progressivas, considerado que através da manipulação inteligente do produto de sua arrecadação, o governo pode devolver através de obras e serviços aos mais necessitados, aquilo que retirou dos mais abastados, particularmente quando grava a renda "não ganha", as taxas sobre lucros de capital e as heranças, considerando-se que "... sólo cuando los impuestos sobre la renta y el capital tengan maior importancia, entonces, la tributación total de las clases superiores resultará progresiva"<sup>353</sup>.

Manifestando-se sobre os efeitos redistributivos do Imposto de Renda, IGOR TENÓRIO<sup>354</sup> destaca a importância deste tributo para a formação de uma classe média mais numerosa e mais estável.

Cumprido, entretanto, observar que as dificuldades de ordem prática na utilização do Imposto de Renda, como instrumento redistributivo, são mais acentuadas em Países menos desenvolvidos, observando-se mais que tais dificuldades concorrem para distanciar os efeitos redistributivos obtidos na prática, daqueles que normalmente estão previstos na legislação do Imposto de Renda. Uma das principais dificuldades que normalmente obstem os efeitos redistributivos do Imposto de Renda, nos Países de menor nível de desenvolvimento, é representada através da inflação, peculiar também a alguns Países mais desenvolvidos, principalmente se considerada a ação do processo inflacionário sobre os diferentes tipos de salários e de rendimentos das diversas categorias profissionais, o que, no entender de FERNANDO REZENDE DA SILVA<sup>355</sup>, torna indispensável a utilização de uma tabela de progressividade que considere os índices do aumento geral dos preços. A propósito, deve ser observado que a própria progressividade



do Imposto de Renda também pode ser utilizada como instrumento automático de estabilização, considerado que o processo inflacionário provocaria uma situação de "superavit" orçamentário, da qual o Governo poderia retirar o excesso da demanda do mercado; através da adoção de um critério mais rigoroso para o cálculo do Imposto; procedendo de forma contrária nos períodos de depressão, quando a redução da receita pública proporcionaria o aumento da renda dos indivíduos, desde que este período não fosse cumulado por um acentuado processo inflacionário.

A eleição do critério de progressividade do Imposto de Renda, deve também ter em conta condições peculiares ao País onde deverá ser adotado, como a eventual necessidade do estímulo à poupança.

A rejeição do emprego do Imposto como instrumento redistributivo, também representa um ôbice que merece ser considerado, particularmente nos Países de níveis de desenvolvimento mais incipientes. Esta rejeição se evidencia desde a pressão exercida pelas classes financeiramente privilegiadas, visando obstar a adoção de um sistema legislativo que dispunha sobre uma forma mais rigorosa de tributação sobre seus rendimentos, até o desinteresse, decorrente destas pressões, no sentido de omitir-se da dotação dos recursos necessários à eficiência dos ôrgãos públicos incumbidos de promover a fiscalização e a arrecadação do tributo, do que a ineficiência do sistema impositivo sobre os rendimentos auferidos pelos ricos proprietários de terras é um exemplo patente.

Usualmente, a ineficiêcia dos efeitos redistributivos a nível pessoal do Imposto de Renda tem motivado o emprego dos impostos sobre o consumo, como forma de compensação, o que na prática não ocorre eficazmente, uma vez que o Imposto de Renda satisfaz as aspirações de equi

dade, numa amplitude bem mais elevada do que se verifica com os impostos sobre o consumo, conforme observa, em feliz colocação, JOHN DUE<sup>356</sup>, uma vez que estes impostos tendem a serem regressivos com relação à renda e ao capital.

A adoção de um critério de progressividade, pois, corresponde ao próprio corolário da justiça fiscal a ser perseguida por estes impostos, concretizada, inclusive, através do emprego do Imposto de Renda visando corrigir qualquer eventual inguidade resultante dos impostos indiretos, a exemplo dos impostos sobre o consumo.

Alguns doutrinadores têm se detido em considerar que a utilização de uma tabela de progressividade, ao reduzir a poupança e o investimento, provoca a redução do nível de emprego das classes trabalhadoras. A impropriedade desta observação se evidencia a partir da utilização das receitas auferidas de acordo com um critério adequado, capaz de levar o nível de emprego e, consequentemente, o poder aquisitivo, proporcionando, assim, a elevação do nível de consumo num sistema de causas e efeitos<sup>357</sup>.

Os efeitos redistributivos do Imposto sobre a Renda também podem ser explorados visando promover o desenvolvimento das regiões de nível de desenvolvimento menos expressivo<sup>358</sup>, ou de setores específicos, através da concessão de incentivos fiscais apropriados, como deduções do imposto devido pelo contribuinte para a aplicação em determinados investimentos; deduções de renda tributável pela efetivação de determinadas aplicações e; isenções, dos rendimentos produzidos por certos investimentos. A política de concessão destes incentivos, contudo, deverá ser desenvolvida de acordo com medidas adequadamente elaboradas, a par de um criterioso sistema de acompanhamento de

sua eficácia, visando, assim, evitar distorções quanto aos efeitos pretendidos e os concretamente obtidos.

A análise da legislação pátria, regulamentadora do Imposto de Renda, permite a conclusão pela necessidade de imediata alteração da sua sistemática, objetivando a exploração de suas potencialidades extrafiscais satisfatoriamente, inclusive quanto ao critério de progressividade adotado, observado que as alíquotas progridem mais acentuadamente nas faixas mais baixas de rendimentos tributáveis. Também a necessidade da exclusão do critério de tributação do mínimo necessário à manutenção do indivíduo, conforme proposto por JEREMIAS BENTHAM e defendido por respeitadíssimos estudiosos como JAMES STEWART, WOODWORD, AUCLAND, SONNENFELS, BEHRS, JAKOB e vários outros<sup>359</sup>, deve ser observada mais criteriosamente, com a aplicação de uma tabela de progressividade, que deve iniciar-se com a tributação incidindo apenas sobre o excedente do limite de isenção. A possibilidade do imposto ser evitado, a exemplo do que se verifica através da sistemática de salários indiretos, tanto a nível público quanto privado, também está por merecer tratamento mais criterioso pelo sistema legal do País, a fim de tornar o Imposto de Renda mais rentável e provido de melhor critério de equidade, através de uma sistemática que permita a efetiva distribuição da carga tributária.

Muito embora observadas as divergências doutrinárias quanto aos efeitos da tributação por intermédio do Imposto de Renda em Países incipientemente desenvolvidos<sup>360</sup>, com alguns doutrinadores considerando este imposto como prejudicial ao desenvolvimento econômico do País, conclui-se pela imprescindibilidade de sua arrecadação, conforme um critério de progressividade, quer pela importância que desempenha como fornecedor dos recursos financeiros necessários à manutenção da atividade es

tatal, quer como instrumento de estrafiscalidade, com destacada atuação na política econômica e social, seja através da tributação incidente sobre os rendimentos das pessoas físicas, seja através da incidência sobre os rendimentos auferidos pelas pessoas jurídicas<sup>361</sup>, podendo-se, mesmo, afirmar que o Imposto de Renda é o tributo de maior importância nos sistemas tributários modernos.

## VI, 5 - IMPOSTO TERRITORIAL RURAL

Possivelmente originado da Roma Antiga, o Imposto Territorial Rural - ITR foi concebido pelos fisiocratas como imposto único que deveria incidir sobre os rendimentos dos proprietários de terras, excluídos da tributação os rendimentos auferidos por agricultores arrendatários.

Mesmo tendo encontrado forte oposição da aristocracia rural, em 1874, o Barão de COTEGIPE propôs a utilização do ITR. Como instrumento de combate aos latifúndios improdutivos. Através da Lei nº 2.940, de 31 de outubro de 1879, iniciou-se, de forma bastante primitiva, a cobrança deste tributo no Brasil, tendo sido posteriormente revogado aquele diploma legal e extinta a cobrança. Posteriormente, respaldados na Constituição Federal de 1891, os Estados - membros mais desenvolvidos passaram a exigir o pagamento do ITR incidente sobre áreas rurais, situadas em seus respectivos territórios. O Decreto-Lei nº 75, de 6 de fevereiro de 1894, instituiu a cobrança deste tributo também no Distrito Federal. A Constituição Federal de 1946 extinguiu a competência concorrente sobre o tributo até então existente, reservando-o a competência exclusiva dos Estados. Posteriormente, através da Emenda Constitucional nº 5, de 1961, a competência sobre o ITR foi atribuída aos Municípios. Com ba

se na Emenda Constitucional nº 10, de 1964 operou-se no va transferência da competência sobre o Imposto Territo rial Rural, que passou a ser de competência da União, con forme permanece atualmente.

Previsto através do inciso III do art. 21 da Constituição Federal Brasileira, complementado através dos arts. 29 ao 31 do Código Tributário Nacional, o Im posto sobre a Propriedade Territorial Rural "... além de seu caráter financeiro, também é de imediata função social e política, desde que a terra tem sido um dos instrumentos de maior repercussão nas velhas, constantes e sempre presentes lutas de classes"<sup>362</sup>, observando-se que o aspecto de extrafiscalidade encontra-se intimamente relacionado aos interesses da União, detentora de sua competência, enquanto que o resultado fiscal obtido diz respeito aos interesses dos municípios para os quais de ve ser transferido o produto de arrecadação do imposto.

Observada a crescente importância que vem se atribuindo à função social da propriedade atualmente, não só admitida pela Magna Carta brasileira, através do inciso III do art. 160, como também através da legislação complementar, a exemplo da Lei nº 4.504, de 30 de novembro de 1964, Estatuto da Terra<sup>363</sup>, através de seu art 2º ; considerada ainda a necessidade de ser confe rida dignidade ao trabalho agrícola, conforme admitida inclusive pela própria igreja moderna<sup>364</sup>, a necessidade da implantação de uma reforma agrária objetivando garan tir a função social da propriedade e a dignidade do tra balho exercido pelo rurícola, particularmente em Países como o Brasil, onde a má distribuição de terra data do seu descobrimento e, não obstante as inúmeras tentativas de se atribuir à terra uma função social, como ocorreu através do instituto da sesmaria, dentre outros, torna-se incontestável. Assim considerado, observa-se a

importância desempenhada, através da tributação progressiva por via do Imposto Territorial Rural, de modo a garantir a partilha da terra, objetivando garantir propriedades rurais sem demasiadas extensões, mas suficientes para garantir o sustento das pessoas que nelas trabalham, tratadas estas terras adequadamente, de modo a combater a pobreza<sup>365</sup>, garantindo a eficiente utilização produtiva da terra.

O emprego de uma sistemática de indução fiscal visando a institucionalização da reforma agrária no Brasil tem merecido demoradas críticas por parte de estudiosos do assunto, ao advertirem que as potencialidades extrafiscais do Imposto Territorial Rural, como instrumento de política agrária, não estão sendo exploradas de forma eficaz, tanto no que respeita à distribuição da terra, quanto no incremento da produção agrícola, pela adoção de uma incipiente política de incentivos ao desenvolvimento agrícola, no que deve ser considerada a importância do Imposto de Renda, que a par dos fins de natureza extrafiscais, como a modificação na demanda total<sup>366</sup>, deve ser empregado objetivando fornecer recursos financeiros para o custeio dos incentivos agrícolas.

Extrapolando-se as críticas usuais, que fundamentalmente se restringem à ineficácia do Imposto Territorial Rural como instrumento de reforma tributária pela indevida utilização deste tributo, cumpre observar ainda que, de modo geral, a adoção de um ordenamento jurídico fiscal notadamente influenciado por uma dominante classe de proprietários rurais, tem resultado em insignificante receita se comparada a que deveria ser auferida através da adoção de um bem elaborado ordenamento jurídico e eficiente sistemática de arrecadação, o que somente tem concorrido para minorar os efeitos positivos

vos do ITR.

Não obstante serem todos de competência da União Federal, os impostos considerados como os de maior potencialidade extrafiscais, conforme se pode observar, convém relembrar que também os impostos de competência estadual, a exemplo do Imposto de Circulação de Mercadorias, que sob um critério de incidência brande pode estimular o consumo de determinados gêneros considerados de primeira necessidade e; os de competência municipal, como o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, que pode ser utilizado para facilitar o planejamento urbanístico<sup>367</sup>, dentre outras finalidades, também apresentam potencialidades extrafiscais, ainda que menos acentuadas do que as apresentadas pelos impostos analisados com mais vâgar neste parágrafo, considerada ainda a possibilidade da utilização dos demais tributos com finalidade extrafiscal, ainda que observado, em concordância com DUVERGER<sup>368</sup>, que o imposto representa o principal recurso público dentro dos Estados contemporâneos, subentendido sua capacidade como instrumento de obtenção de receita, bem como instrumental de natureza extrafiscal.

## CAPÍTULO VII

### ISENÇÃO COMO INSTRUMENTO DE EXTRAFISCALIDADE

#### VII,1 - CONCEITO DE ISENÇÃO

O aspecto conceitual da isenção tributária é um dos assuntos que mais controvérsias tem provocado na moderna doutrina do Direito Tributário. Nesse sentido pode se observar a existência de duas doutrinas estabelecendo um conceito de isenção de modo diverso.

Uma primeira corrente doutrinária considera a isenção como dispensa legal do pagamento do tributo devido, admitida a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária nas hipóteses de isenção. Assim se manifesta RUY BARBOSA NOGUEIRA<sup>369</sup>, ao ensinar que a isenção corresponde "A dispensa legal da obrigação tributária".

Segundo o entendimento de AMILCAR DE ARAÚJO FALCÃO<sup>370</sup>, constata-se quanto à isenção que "Nela, há incidência, ocorre o fato gerador", filiando-se, pois, a esta mesma corrente doutrinária.

Partidários do conceito de isenção como posterior à ocorrência do fato gerador encontram-se alguns doutrinadores estrangeiros, como o argentino FONROUGE e



o uruguaio VALDÉS COSTA<sup>371</sup>, dentre outros.

Uma segunda corrente doutrinária, à exemplo da primeira, composta por grande número de tributaristas, admite a isenção como não incidência legalmente qualificada, considerando que a norma de isenção tributária neutraliza a hipótese de incidência, impedindo, desta forma, o surgimento da própria obrigação tributária. Sistematizado o cerne desta corrente doutrinária, tem-se que a isenção corresponde a não incidência legal. Dentre outros estudiosos que se filiam a esta doutrina, encontra-se MARCOS BERNARDES DE MELO<sup>372</sup>, que segundo adverte, não se deve entender a isenção como dispensa de tributo, uma vez que inexistente o fato jurídico de que decorre a relação jurídica tributária.

Também SOUTO MAIOR BORGES<sup>373</sup>, em obra inteiramente dedicada ao estudo da isenção, mostra-se adepto à teoria que tem esta figura jurídica como não incidência legalmente qualificada, advertindo, como denotada correção, que a doutrina que admite a figura da isenção como dispensa legal do pagamento de tributo devido admite a metamorfose jurídica da lei tributária ao considerar que esta é capaz de transformar o fato gerador em fato isento ao considerar que nas hipóteses de isenção, num primeiro momento, verifica-se a incidência da norma legal sobre o fato gerador, tendo-se, num segundo momento, o surgimento da obrigação tributária seguindo-se, numa etapa conclusiva, a dispensa do pagamento do tributo, com a exclusão da exigibilidade do crédito tributário.

Incluem-se, ainda, dentre os estudiosos que negam o surgimento da obrigação tributária nas hipóteses de isenção, JOÃO AUGUSTO FILHO<sup>374</sup> ao considerar que a isenção corresponde à um fato impeditivo do nascimento da obrigação tributária.

A doutrina estrangeira também reúne adeptos que negam, nas hipóteses de isenção, a ocorrência do fato gerador, a exemplo de DINO JARACH<sup>375</sup> que, ao analisar o instituto da isenção, ensina "... el legislador, por fines determinados de política tributaria, después de haber definido positiva o negativamente los supuestos legales de la obligación, excluye del gravamen determinados hechos que participan de la definición, pero que quedan excluidos por voluntad del legislador, o sea, no dan origen a la obligación, que, si no existiere la norma excluyente, seria le consecuencia legal del hecho imponible".

O legislador pátrio não tomou partido, no texto do Código Tributário Nacional, à respeito da controvérsia doutrinária existente à respeito do conceito de isenção, admitindo, em irretocável comportamento, através do art. 175, I, que a isenção corresponde a uma modalidade de exclusão do crédito tributário.

Analisando-se a primeira das correntes doutrinárias citadas, aquela que considera a isenção como dispensa legal do pagamento do tributo devido, considerado que o fato gerador é "... a totalidade dos pressupostos abstratos contidos nas leis materiais tributárias, cuja ocorrência deve produzir determinados efeitos jurídicos", conforme ensina HENSEL<sup>376</sup>, conclue-se pela inexistência do fato gerador nas hipóteses de isenção, posto que o principal efeito que deste decorre é o surgimento da obrigação tributária, inexistente quando se trata de hipóteses de isenção.

A afirmação de que "O fato gerador ou fato ju

rídico se compõe, genericamente, de três aspectos ou elementos: a norma ou hipóteses de incidência, o fato típico e o efeito jurídico";<sup>377</sup> também corrobora a teoria que nega a ocorrência do fato gerador na hipótese de isenção, observada a inexistência do efeito jurídico do fato gerador naquela hipótese.

Outrossim, observado que à todo direito corresponde um dever e vice versa, não há que se falar na existência de obrigação inexistindo o direito de exigir o seu cumprimento, à exemplo do que ocorre na isenção.

À vingar a tese da teoria da patrimonialidade,<sup>378</sup> assim entendida a possibilidade de ser a prestação avaliada em termos econômicos como requisito indispensável à figura obrigacional, servindo, inclusive, para diferenciá-la da relação jurídica de caráter não obrigacional, constata-se a inexistência da patrimonialidade nas hipóteses de isenção tributária e, conseqüentemente, de inexistência da obrigação que, em nenhum momento chega a existir.

Finalmente, observa-se que, conceituar a isenção como "dispensa legal do pagamento do tributo devido" corresponde a uma acentuada imprecisão terminológica, posto que esse conceito adequa-se ao instituto da remissão, onde corretamente se observa a dispensa de uma obrigação efetivamente concretizada, contrariamente do que se pode observar no que respeita à figura da isenção, onde, o débito tributário em nenhum momento tornou-se exigível, porquanto, existente<sup>379</sup>, o que alicerça o entendimento de que na isenção inexistente o fato gerador.

A diferenciação entre isenção e imunidade tributária é matéria que também tem merecido frequente atenção por parte da moderna doutrina tributária, admitida

aquela como decorrente de uma franquia da competência do legislador ordinário, enquanto esta resulta de disposição constitucional. Uma outra diferenciação entre a isenção e a imunidade também pode ser estabelecida a partir da abrangência de cada uma destas figuras tributárias, posto que a primeira pode ser concedida excluindo a obrigação de pagamento de qualquer modalidade de tributo enquanto que a segunda abrange apenas o imposto.

Analisando as figuras da isenção e da imunidade, IVES GANDRA MARTINS<sup>380</sup>, filiado à corrente que nega a ocorrência do fato gerador na hipótese de isenção tributária, observa que tanto nessa quanto na imunidade "... não há nascimento de qualquer obrigação tributária!"

Esse entendimento, entretanto, não é pacífico na doutrina tributária visto que, segundo o entendimento de alguns doutrinadores, a ocorrência do fato gerador na hipótese de isenção também serve como elemento diferenciador da imunidade, na qual, segundo entendem, inexistente fato gerador<sup>381</sup>.

Não obstante a preocupação que se pode verificar por parte de numerosos doutrinadores em estabelecer diferenças entre as figuras da isenção e da imunidade, ainda se pode constatar que tanto na doutrina quanto no Direito Positivo equivocadamente se adota o termo isenção para hipóteses de imunidade e vice-versa<sup>382</sup>.

Em que pese o fato de que na antiguidade a isenção tributária consistia em verdadeiro privilégio de corrente do domínio político, com o transcorrer do tempo, este instituto sofreu gradual transformação, passando a representar um instituto dotado de fundamentação jurídica, de conformidade com os supremos interesses sociais, não devendo, hodiernamente, ser admitida como

privilegio<sup>383</sup>. Assim se pode observar farta manifestação doutrinária que ensina sobre a necessidade da observância do princípio da isonomia tributária, de forma que a lei seja aplicada, de igual modo, a todos que se encontrem em situações idênticas previstas, prevalecendo, a exemplo da imunidade, o interesse público na sua concessão, cujo reconhecimento cabe ao Poder Legislativo.

Corroborando a advertência de que o princípio da isonomia tributária corresponde à pedra de toque na concessão da isenção, cumpre observar que as isenções estão sujeitas às mesmas regras constitucionais da tributação, que por sua feita, à exemplo das demais regras do Estatuto Supremo Brasileiro, são superintendidas pelo princípio isonômico.

No que respeita às isenções de natureza extrafiscal, observa-se que estas estão precipuamente voltadas para os princípios de justiça social, relegando a segundo plano de importância a condição de instrumento de justiça fiscal, o que provoca profundas alterações no sistema de valorizações políticas, que norteia a distribuição impositiva de conformidade com os interesses públicos relevantes, o que legitima o aspecto de desigualdade inerente ao instituto da isenção.

A prevalência dos interesses públicos norteado ra do critério de concessão de isenções extrafiscais, corresponde a observância do princípio isonômico, o que possibilita a afirmação de que quer se trate de isenção de natureza extrafiscal, quer se trate de isenção concedida sob o critério de justiça fiscal, o interesse público é suficiente para caracterizar o princípio isonômico. Neste sentido, têm se manifestado também numerosos doutrinadores, que se dedicam ao estudo do instituto da isenção, desde sua regulamentação legal até os critérios de

concessão.

Como reflexo da concepção de que a isenção corresponde a um "privilegio", alguns estudiosos concebem a isenção como "favor fiscal", o que corresponde ao des cumprimento das regras constitucionais de generalidade e igualdade da tributação e, implicitamente, do princípio isonômico que, conforme observado, não deve ocorrer, mesmo em se tratando de isenção de natureza extrafiscal.

Outro item que tem suscitado demoradas divergências doutrinárias de numerosos doutrinadores que têm se dedicado ao estudo do instituto da isenção tributária sob o aspecto conceitual, diz resito a concepção de isenção como auto renúncia ou auto-limitação ou se a isenção corresponde apenas à limitação ao poder de tributar. Manifestando-se a respeito do assunto, WASHINGTON COELHO<sup>384</sup> ensina que "Isenção é a renúncia, expressa e taxativa, do poder impositivo, em exercer, quanto a determinados casos, atos, fatos ou pessoas, a competência tributária outorgada pela Constituição".

Este posicionamento doutrinário é também compartilhado por JOAQUIM CASTRO AGUIAR<sup>385</sup>, ao advertir que o poder de isentar pertence a quem tem o poder de tributar, salvo a hipótese da União Federal conceder isenção sobre impostos de competência estadual ou municipal.

A concepção de isenção como limitação ao poder de tributar contudo é compartilhada por BERNARDO RIBEIRO DE MORAES<sup>386</sup>, ao discordar que a isenção seja auto-renúncia ou auto-limitação, dentre outro jurista.

Dedicando-se à apreciação do assunto, o eminente tributarista JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES<sup>387</sup>, com bastante oportunidade, ensina que a isenção não representa au

to-limitação do poder de tributar, uma vez que à União é atribuída competência para isentar tributos previstos, inscritos na esfera dos poderes estaduais e municipais, observando, inclusive, que tal possibilidade se distende sobre as taxas e as contribuições de melhoria.

Em que pese o posicionamento de alguns estudos favoráveis à isenção como auto-renúncia ou auto-limitação do poder de tributar<sup>388</sup>, constata-se a possibilidade do Poder Central conceder isenção sobre os tributos de competência dos governos estaduais e dos governos municipais uma vez que, ao Congresso Nacional, é atribuída a competência discricionária para determinar a relevância do interesse social ou o caráter nacional do interesse econômico indispensáveis à concessão de isenção de tributos de competência dos governos locais pelo governo federal, a exemplo da redução de tributos locais pelo governo central. Em se tratando da isenção pela União, de impostos que não são atribuídos à sua competência, verifica-se, ainda, a necessidade de que esta isenção tenha por fundamento legal; a lei complementar, o que, graças à necessidade de sua aprovação por maioria dos Senadores e Deputados Federais, reflete maior representatividade àquele ato legislativo.

Com denotado acerto, a moderna doutrina tributária também tem se ocupado em diferenciar a isenção da subvenção. Não obstante o fato de que existem algumas semelhanças entre estes institutos, tais como, o fato de que para ambos, a lei representa o fundamento imprescindível para a sua concessão; tanto a isenção quanto a subvenção objetivam primordialmente o interesse público e; ambos os institutos somente podem ser concedidos pelos detentores legais de competência para tal; convém observar que a lei que dispõe sobre a concessão da subvenção não exclui a incidência do tributo, o que se

verifica na isenção. Ademais, convém observar que, se a subvenção corresponde ao "... auxílio ou ajuda pecuniária que se dá a alguém ou a alguma instituição, no sentido de os proteger, ou para que realizem ou cumpram seus objetivos"<sup>389</sup>, a isenção corresponde à hipótese legal impeditiva do surgimento da obrigação tributária.

## VII.2 - CARACTERÍSTICA DA ISENÇÃO

Preponderantemente, três são as características inerentes ao instituto da isenção tributária, conforme se segue: legalidade, excepcionalidade e finalidade.

Dissertando sobre a legalidade aplicada à isenção tributária, o brilhante tributarista SAINZ DE BUJANDA<sup>390</sup>, com bastante oportunidade, ensina que "La necesidad de ley para el establecimiento de exenciones de riva, en todo caso, del proprio principio de legalidad tributaria. Formulada constitucionalmente la reserva de ley' para el establecimiento del tributo, esa reserva se extiende inevitablemente - salvo que otra cosa se difera expresamente en el proprio texto constitucional - a las excepciones".

O princípio da legalidade aplicado ao instituto da isenção representa uma garantia para o cidadão contra qualquer eventual procedimento da administração pública que contrarie os seus interesses legalmente assegurados. Este princípio, que também corresponde à garantia da observância do princípio isonômico asseguratório de um tratamento equânime<sup>391</sup>, torne ainda imprescindível a observância de princípio da anualidade tributária, nas hipóteses de revogação das isenções concedidas à título não oneroso e por período de tempo indeterminado.



Ainda que se possam observar divergências de ordem doutrinária quanto ao procedimento adequado a ser adotado na interpretação da lei que dispõe sobre as hipóteses de isenção tributária, o Código Tributário Nacional, através do inciso II do art. 111 dispõe, com clareza cristalina, que às hipóteses de outorga de isenção torna indispensável a interpretação literal da lei que as regulamentam.

Considerada a imprescindibilidade da lei como suporte à concessão da isenção tributária, observa-se o caráter de excepcionalidade da norma legal, que não prevê a arrecadação do tributo mas, como exceção à regra geral de tributação, produz efeitos impeditivos do surgimento da obrigação tributária.

O aspecto de excepcionalidade da norma que dispõe sobre a isenção tributária, encontra-se por sua feita intimamente relacionado à finalidade que justifica a concessão desse instituto.

No que respeita à possibilidade da União isentar tributos que não pertençam à sua competência, observa-se que ao Congresso Nacional são atribuídos poderes para, reconhecendo a importância da finalidade da isenção, concedê-la.

## VII,3 - CLASSIFICAÇÃO DAS ISENÇÕES

Com base nas características inerentes ao instituto da isenção tributária, vários critérios podem ser estabelecidos objetivando sua classificação. Assim, podem ser as isenções classificadas quanto à forma de concessão em isenções absolutas, como sendo aquelas que independem de qualquer despacho da autoridade administrativa e; relativas, correspondendo àquelas cujas concessões estão condicionadas ao despacho favorável da autoridade administrativa competente.

No que respeita à natureza, a isenção pode ser classificada em onerosa ou condicionada, que depende da satisfação de determinados requisitos legais para a sua concessão e; simples, que independe destes requisitos.

Quanto ao prazo, as isenções podem ser concedidas por prazo certo, gerando direitos adquiridos para os isentos<sup>392</sup>, e por prazo indeterminado que, contrariamente as concedidas por prazo certo, são revogáveis à qualquer tempo, desde que observado o princípio da anualidade tributária quanto à sua revogação.

Com relação à área abrangida pela vigência da lei, que estabelece a isenção, esta pode ser classificada em amplas, como sendo aquelas que abrangem a todo o território da entidade tributante e restritas, que abrangem apenas parte do território da entidade dotada da competência tributária.<sup>393</sup>

Tomando-se por base o elemento com o qual se relaciona, as isenções são classificadas em objetivas, concedidas em atenção ao fato gerador e; subjetivas, re

lacionadas com o destinatário.

De acordo com os tributos abrangidos pela lei que concede a isenção, esta pode ajudar ser classificada em geral, como sendo aquela que abrange todos os tributos, ou especiais, com alcance limitado aos tributos relacionados.

O estudo dos critérios adotados na classificação das isenções enseja a observação de que estas também podem decorrer de convênios, celebrados a nível interno do País ou de acordos internacionais<sup>395</sup>.

Finalizando, convém observar que qualquer que seja o tipo de isenção tributária, sempre deverá ser concedida com amparo legal, observado o princípio da isonomia, tanto no que respeita ao ente competente para conceder a isenção, quanto às pessoas abrangidas através da lei que dispõe sobre aquele instituto<sup>396</sup>.

#### VII.4 - A ISENÇÃO NO DIREITO BRASILEIRO VIGENTE

O instituto jurídico da isenção tributária, existente desde a antiguidade<sup>397</sup>, tem sido aplicado no sistema tributário brasileiro, sob um critério que tem merecido acirradas críticas por parte de muitos dos doutrinadores que têm se dedicado a estudar o assunto. Dentre estas críticas, inclui-se a que considera o regime de isenções adotado como um regime onde prevalece o critério personalista dos interesses políticos, sobre qualquer orientação emanda de uma política tributária sistematizada.

A possibilidade do Congresso Nacional conceder isenção de tributos de competências locais representa,

segundo o entendimento de alguns estudiosos, um considerável dano ao equilíbrio da organização federal, o que tem sido também objeto de críticas do sistema de isenções adotado no Brasil. A sistemática adotada para a concessão de isenções às novas indústrias instaladas no território nacional, o que pode provocar um mero a gravamento do ônus tributário dos contribuintes não abrangidos pelo instituto é, segundo alguns, outra deficiência inerente ao critério adotado pelo Brasil para a concessão de isenções tributárias.

Não obstante a procedência de muitas das críticas dirigidas ao sistema de isenções adotado pelo Brasil, à exemplo do que se verifica com relação ao sistema tributário brasileiro de modo geral, conclui-se pela inprescindibilidade na adoção de uma sistemática de isenções principalmente a de natureza extrafiscal, como um dos mais eficazes instrumentos de que dispõe o moderno estado intervencionista na promoção do desenvolvimento introduzidas as modificações necessárias à eficácia das normas premiais da isenção<sup>398</sup>.

## VII.5 - A ZONA FRANCA DE MANAUS

Correspondendo a um dos mais importantes instrumentais de extrafiscalidade, entende-se por zona franca, uma determinada área territorial onde é permitida a importação em geral, ou a de certos Países, sem que se verifique a incidência do ônus da tributação alfandgária, com o objetivo de promover o desenvolvimento da região, tanto sob o aspecto econômico, quanto sob o social.

Analizando o conceito de zona franca, o Prof. OCTÁVIO BUENO MAGANO<sup>399</sup> adverte que esta não deve ser

confundida com a zona de livre comércio, que consiste em um grupo de vários territórios alfandegários, entre os quais inexistem direitos alfandegários e outras regulamentações restritivas, visando estimular o essencial das trocas comerciais.

Localizada à margem dos rios Negro e Amazonas, a zona franca de Manaus surgiu em 1957, criada através da Lei nº 3.173, de 6 de junho, objetivando, como modalidade de regime aduaneiro especial, criar condições para o estabelecimento de um pólo de desenvolvimento na Amazônia Ocidental<sup>400</sup>, com especial destaque para o incremento à exportação, ainda que a isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados para as mercadorias produzidas na área da zona franca e que se destinam ao consumo interno do País reflita uma séria preocupação de incremento do mercado interno.

A zona franca de Manaus, através do incremento a implantação de um polo industrial, comercial e agropecuário, tem ainda gerado destacados benefícios no campo social, através de criação de novas oportunidades de emprego, descortinando novos horizontes para o homem da região<sup>401</sup>, com a implantação, numa das regiões menos desenvolvidas do País, de uma civilização tecnológica inedita conjuntamente com o incremento de uma série de atividades paralelas, como o turismo<sup>402</sup>.

Vários outros instrumentos de natureza extrafiscal podem ainda ser adotados com o objetivo precípuo de estimular o desenvolvimento do País, com o "Draw-back", que consiste na isenção do Imposto de Importação incidente sobre a entrada de mercadoria estrangeira no País, desde que se destine à re-exportação.

## CONCLUSÕES GERAIS

A crescente soma de atribuições do Estado Moderno o rescinde do desenvolvimento satisfatório da atividade financeira pública, objetivando, fundamentalmente, o custeio das atividades estatais.

A par do aspecto fiscal da atividade financeira pública, relacionado diretamente com a obtenção de recursos por parte do Estado, destaca-se, ainda, um aspecto extra-fiscal, que diz respeito à procura dos meios de ordenamento da conduta econômica e social da coletividade.

A prevalência das idéias liberais resultou no surgimento de extrema miséria, com a desmedida exploração do proletariado, instaurada com a omissão do Estado contemplativo.

Modernamente, não se pode admitir o conceito de tributo sem que esteja implícita a extrafiscalidade que, entretanto, pode ser observada com maior ou menor prevalência, variando conforme o tipo de tributo.

Dentro do modelo atual de Estado intervencionista, merece destaque especial a função desempenhada pela extrafiscalidade, na busca do desenvolvimento socializado.

Vários são os obstáculos que podem se interpor à adoção de medidas extrafiscais como resultantes que são tais obstáculos, basicamente, do nível de sub-desenvolvimento de cada País.

A racionalidade, representada pela combinação harmônica da fiscalidade e da extrafiscalidade, é indispensável ao conceito de sistema tributário.

A idéia da adoção de um sistema de imposto único tornou-se impraticável modernamente, consideradas as vantagens decorrentes da adoção do sistema de impostos múltiplos.

Historicamente, existem divergências quanto ao início do sistema tributário brasileiro, inexistindo um consenso entre os estudiosos do assunto.

A análise histórica do critério de discriminação de rendas no sistema tributário brasileiro nos possibilita concluirmos pelas constantes alterações introduzidas no sistema nacional.

Em que pese as alterações introduzidas observa-se que o sistema tributário brasileiro atual ainda se mostra altamente centralizado, em função da União Federal.

A excessiva centralização de competência e de receitas abrigada pelo nosso sistema tributário é considerada por vários doutrinadores como uma negação ao regime federalista.

Inúmeras são as funções políticas, econômicas e sociais do imposto, o que bem serve para destacar a importância da extrafiscalidade desse tributo.

A aceleração do processo de desenvolvimento deve ser considerada a meta prioritária da política fiscal.

A adoção de uma política de incentivos fiscais possui destacada importância para o desenvolvimento de um País.

Dentre os principais impostos dotados de funções política, econômica e social destacam-se os que incidem sobre o comércio exterior-importação e exportação- além do imposto de renda e o sobre produtos industrializados, além do imposto territorial rural.

A concessão da isenção deve ser condicionada ao princípio da isonomia tributária sob pena de serem criadas situações de parcialidade.

Dentre as diversas características da isenção destaca-se o princípio da legalidade tributária que, necessariamente, deve estar inerente àquele instituto.

A concessão da isenção condicionada à lei  
independe da classificação desta.

. Ainda que considerada a existência de acirra  
das críticas aos critérios que norteiam o reconhecimento da  
isenção em nosso País, observa-se a sua importância para  
o sistema tributário nacional, inclusive como instrumento  
de extrafiscalidade.



1. Ciência Política, 4a. edição (Rio de Janeiro, Forense, 1978) - p.50.
2. Compêndio de Legislação Tributária (São Paulo, Editora Resenha Tributária Ltda, 1975) - p.31.
3. Introdução à Ciência do Direito (Rio de Janeiro, Fundação Getúlio Vargas, em convênio com a Universidade Federal do Pará, 1972) - p. 255.
4. Compêndio de Direito Tributário (Rio de Janeiro, Forense, 1984) - p. 143.
5. Iniciação Financeira (São Paulo, José Bushatsky, Editor, 1979) - p. 20.
6. Ciência das Finanças (São Paulo, Bauru, Editora Jalovi Ltda, 1980) - p.30-31.
7. Ob. cit., p.31.
8. Curso de Derecho Tributario - Tomo I (Montevideo, Colombo, 1970) - p.17.
9. Noções de Finanças e Direito Fiscal 3a. edição (Curitiba, Editora Guaíra Ltda, s/data) - p.27-28.
10. Normas Gerais de Direito Tributário (Fortaleza, Imprensa Universitária do Ceará, 1968) - p.28-29.
11. A Reforma Tributária e Sua Implicação nas Finanças dos Estados e dos Municípios (Rio de Janeiro, Fundação Getúlio Vargas - Universidade Federal do Rio de Janeiro, 1973) - p.4.
12. A este respeito consultar BENVENUTO GRIZIOTI- Principípios de Ciencia de Las Finanzas (Buenos Aires, Editorial Depalma, 1949) - p. 4; IGNACIO BLANCO RAMOS-Derecho Tributario: Parte General y Legislación Espanhola - 2a. edição (Barcelona, Editorial Ariel, 1976) - p. 6-7; RAMON VALDES COSTA - Ob cit) - p.14; HECTOR B. VILLEGAS - Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario - 2 volume- 3a.edição (Bueno Aires, Ediciones Depalma, 1979) - p.11.

13. Direito Financeiro - 2a. edição (São Paulo, Edição Saraiva, 1973) - p.11.
14. Iniciação ao Curso de Direito Tributário (São Paulo, Editora Saraiva, 1965) - p.2.
15. A Situação Atual da Parafiscalidade no Direito Tributário (São Paulo, José Bushatsky, Editor, 1977) - p. 45-46.
16. Ob. cit, p.45-46.
17. Curso de Direito Tributário - 5a. edição (São Paulo, Editora Saraiva, 1980) - p.3.
18. Impuestos Directos y Reforma Impositiva: Principios Generales de Derecho Ciencia y Política de los Tributos (Córdoba, República Argentina, Imprenta de la Universidad,1927)- p.23.
19. Ob. cit., p-5.
20. A este respeito consultar DAGOBERTO LIBERATO CANTIZANO- O Sistema Tributário da Constituição e Suas Implicações no Direito Tributário Nacional (Rio de Janeiro, Editora Rio , 1978) - p. 29-30; EMANUELE MORSELI - Curso de Ciência das Finanças Públicas: Introdução e Princípios Gerais (Rio de Janeiro, Edições Financeiras S/A., 1959)- p. 11-12.
21. Manual de Ciência das Finanças - 14a. edição (São Paulo, Edição Saraiva, 1976) - p.5.
22. Curso Superior de Direito Tributário - 3a. edição (São Paulo, Sugestões Literárias S/A, 1973) - p.13-14.
23. Compêndio dos Elementos de Economia Política Pura (São Paulo, Abril Cultural, 1983) - p.258.
24. Ob. cit., p-5.
25. Curso de Direito Tributário - 2a. edição (Rio de Janeiro , Editora Forense, 1981) - p.1.
26. Manifesto do Partido Comunista - 2a. edição (São Paulo, Editora Escriba, 1968) - p.46.

27. Do Estado Liberal ao Estado Social - 4a. edição (Rio de Janeiro, Forense, 1980) - p.7.
28. A Natureza Social do Tributo - 2a. edição (Rio de Janeiro, Forense, 1978) - p.11.
29. Compendio d Economia Politica (Porto Alegre, Livra Globo, 1929) - p.21-22.
30. História das Doutrinas Econômicas - 6a. edição (São Paulo, Editora Atlas, 1959) - p.337.
31. Herança Liberal e Tentação Tecnocrática (Fortaleza, Imprensa Oficial do Ceará, 1982) - p.121.
32. A Evolução do Capitalismo (São Paulo, Abril Cultural, 1983) - p.277.e seguintes
33. Intenvencionismo e Direito: Uma Abordagem das Repercussões (Rio de Janeiro, AIDE, 1984) - p.63.
34. Tributação e Mudança Social (Rio de Janeiro, Editora Forense, 1981) - p.44.
35. Fundamentos do Direito Financeiro (São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 1973) - p.204.
36. "Política Extrafiscal e a Concentração Urbana" in VVAA I Congresso Internacional de Estudos Tributários - IV Congresso Interamericano de Tributação - Coordenação de Geral Dyalma de Campos e Outros (São Paulo, Editora Resenha Tributária Ltda, 1980) - p. 339.
37. Teoria da Norma Tributária - 2a. edição (São Paulo, Editora Revista dos Tribunais Ltda., 1981) - p.53.
38. Conceito manifestado durante a VII Jornada Latinoamericanas de Derecho Tributario (Caracas, Talleres Gráficos de la Contratoria General de la Republica, 11-17 septiembre, 1975) - p. 183.
39. Citado por GERALDO ATALIBA, Ob. cit., p - 184.

40. Iniciação ao Direito Financeiro (Recife, Universidade Federal de Pernambuco, Imprensa Universitária, 1966)-p.41.
41. A este respeito consultar ALFREDO AUGUSTO BECKER - Teoria Geral do Direito Tributário - 2a. edição (São Paulo, Edição Saraiva, 1972) - p.545; RAIMUNDO BEZERRA FALCÃO - Tributação e Mudança Social - cit., p-49; HENRY LAUFENBURGER- Finanças Comparadas (Rio de Janeiro, Edições Financeiras S/A., volume II, s/data) - p. 236-237; WILHELM GERLOFF y FRITZ NEWMARY - Org. Tratado de Finanzas (B.Aires, El Ateneo, 1961) - p.208; FRITZ NEWMARK - Problemas Economicos y Financeiros del Estado Intervencionista (Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1963) - p.180.
42. YLVES JOSÉ DE MIRANDA GUIMARÃES - Os Princípios e Normas Constitucionais Tributários: Sua Classificação em Função da Obrigação Tributários (São Paulo, LTr, Ed. Universidade de São Paulo, 1976) - p.52.
43. GIAN ANTONIO MICHELI - Curso de Derecho Tributario (Madrid, Editoriales de Derecho Reunidas, 1975) - p.35-36.
44. A respeito da distinção entre limitação patrimonial e limitação ao direito de propriedade consultar ORLANDO GOMES, "Intervenção do Estado na Propriedade Privada" in VVAA. Direito Econômico (São Paulo, Saraiva, 1977) - p.172.
45. Direito Econômico e Outros Ensaio (Salvador, Editora Distribuidora de Livros Salvador, Ltda., 1975)-p.24,35.
46. Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação (São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, Ltda.,1978)- p. 8.
47. FÁBIO FANNUCHI - Reforma Constitucional Tributária -Estudo da Emenda Constitucional nº 18 Anteprojeto do Código Tributário (São Paulo, Editora Atlas, 1966) - p.27.
48. RICHARD ABEL MUSGRAVE - Teoria das Finanças Públicas: Um Estudo da Economia Governamental - 2 volumes (São Paulo, Atlas, 1976) - p. 228.
49. RAIMUNDO BEZERRA FALCÃO, ob. cit., p. 292.

50. BERNARD PAJISTE - Introdução à Política Fiscal (Rio de Janeiro, Edições Financeiras S/A, s/data) - p.124-125.
51. Dentre estes estudiosos destacam-se JOHN LOCKE, segundo tratado sobre o Governo - 2a. edição (São Paulo, Abril Cultural, 1978) - p. 90; EDGAR LINCOLN DE PROENÇA ROSA, A Questão do Decreto-Lei sobre Tributos: O Princípio da Legalidade Tributária e sua Exceção Formal (São Paulo, Editora Revista dos Tribunais Ltda., 1982) - p.16; VICTOR UCKMAR, Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário (São Paulo, Editora Revista dos Tribunais Ltda - EDUC, 1976) - p. 47.
52. Esta corrente doutrinária, que toma por norma geral um procedimento excepcional, tem como principal representante JEAN-BAPTISTE SAY, Tratado de Economia Política (São Paulo, Abril Cultural, 1983) - p. 417, que, apesar de ser considerado como um clássico, tem grande parte de suas teorias consideradas como defasadas.
53. Hanwörterbuch des Steurrechts und der Steuerwissenschafteu, citado por RUY BARBOSA NOGUEIRA e PAULO ROBERTO CABRAL NOGUEIRA, Direito Tributário Aplicado (São Paulo, Editora Forense, 1976) - p.16.
54. Princípios Constitucionais Tributários e a Cláusula Due Process of Law (São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 1964) - p.199.
55. ALVARO MELO FILHO - Teoria e Prática dos Incentivos Fiscais: Introdução ao Direito Premial (Rio de Janeiro, Eldorado Tijuca, 1976) - p.26.
56. CARLOS VALDER DO NASCIMENTO - Princípios Fundamentais da Legislação Tributária - 2a. edição (Rio de Janeiro, Livraria Freitas Bastos S/A, 1984) - p.16.
57. ADAUTO QUIRINO SILVA - Comentários ao Sistema Tributário Constitucional Brasileiro - Arts. 18 a 24 (São Paulo, Editora Sugestões Literárias S/A., 1980) - p.51; AMILCAR DE ARAÚJO FALCÃO - Introdução ao Direito Tributário (Rio de Janeiro, Edições Financeiras S/A., 1959) - p.19-20; MANUEL ANDREOZZI. Derecho Tributário Argentino- vol. I, p.12, nota 4, em SOUTO MAIOR BORGES, Iniciação ao Direito Financeiro, cit., p.40.

58. Assim se manifestaram, dentre outros AIRES FERNANDINO BARRETO, "A Progressividade nos Impostos sobre a Propriedade Imobiliária" in VVAA., Revista de Direito Tributário (São Paulo, Editora Revista dos Tribunais Ltda., ano II, nº 4, abril/junho, 1978) - p.105; WALTER BARBOSA CORRÊA - "Política Estrafiscal e a Concentração Urbana", cit., p-347.
59. OCTÁVIO BUENO MAGANO - Introdução ao Direito Econômico (São Paulo, Editora Juriscredi.Ltda., s/data) - p.17.
60. Introdução à Ciência do Direito - I volume, 9a. edição (São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 1986) - p.225.
61. Cultura e Desenvolvimento em Época de Crise-2a. edição (Rio de Janeiro, Paz e Terra, 1983) - p.105.
62. Pequena Introdução ao Desenvolvimento: Enfoque Interdisciplinar (São Paulo, Editora Nacional, 1980) - p.16.
63. Constituição da República Federativa do Brasil - 20a. edição (São Paulo, Atlas, 1984) - p.66.
64. Clínica Fiscal (Salvador, Livraria Progresso Editora, 1958) - p.102.
65. Aspectos Políticos da Teoria Econômica - (São Paulo, Abril Cultural, 1984) - p.95.
66. Introdução a Política Fiscal (Rio de Janeiro, Edições Financeiras S/A., s/data)- p.130 e 173, respectivamente.
67. A este respeito consultar PIO XI, sobre a Restauração e Aperfeiçoamento da Ordem Social: Encíclica Quadragésimo An<sup>o</sup> - VI edição (Petrópolis, Editora Vozes Ltda., 1982)- p. 16 e 21-22; LEÃO XIII, Condição dos Operários: Encíclica Rerum Novarum - 13a. edição (Petrópolis, Editora Vozes, Ltda., 1980) - p. 16 e 25, JOÃO XXIII, sobre a Recente Evolução da Questão Social: Carta Encíclica Mater et Magistra - 9a. edição (Petrópolis, Editora Vozes, 1984)-p.33.
68. A Reorganização Financeira: Dois Anos no Ministério das Finanças, 1928-1930 (Coimbra, Coimbra Editora Ltda, 1930) - p.12.

69. Curso de Economia Moderna - Segunda edicion (Madrid, Aguilar S/A de Ediciones , s/data) - p. 162.
70. CARLOS ROBERTO MARTINS RODRIGUES, "Posturas de Intervenção do Estado no Domínio Econômico" in VVAA, Revista da Faculdade de Direito (Fortaleza, Faculdade de Direito do Centro de Estudos Sociais Aplicados da Universidade Federal do Ceará, nº XXIV/2, 1983) - p.52.
71. Direito Econômico (São Paulo, Edição Saraiva, 1980)-p. 398 e 399, respectivamente.
72. Instituições de Economia Política - volume I (Rio de Janeiro, José Koufino Editor, 1966) - p.68.
73. "Fins do Estado ", in VVAA., Revista do Curso de Direito vol. XX (Fortaleza, Imprensa Universitária da Universidade Federal do Ceará, 1979) - p.170.
74. "Finanças Públicas Ordinatórias", in VVAA, Nomos: Revista dos Cursos de Mestrado - nº 2 (Fortaleza , Curso de Direito da Universidade Federal do Ceará, 1980)-p.176-179.
75. Derecho Tributario Argentino, (Tucuman, Argentina, Universidad Nacional de Tucuman, 1956) - p.40-41.
76. Estudos de Direito Tributário, (São Paulo, Edição Saraiva, 1950)-p.63.
77. Ob. cit., p-46-47.
78. Ob. cit., p-107.
79. Finanzas Públicas - 4a. edi. (México, Editorial Trilhas , 1975) - p.561.
80. "Sistema Constitucional Tributário ", in VVAA., Conferências sobre Temas Tributários, Coordenador GERALDO ATALIBA, (São Paulo, Editora Resenha Tributária, 1979)-p.188.
81. Ob. cit., p.341.
82. Ob. cit., p.208 e 71 , respectivamente.

83. A Riqueza das Nações: Investigação sobre a sua Natureza e suas Causas, 2º volume, (São Paulo, Abril Cultural, 1983 ) -p.284-285 e 303, respectivamente.
84. "Verbum Sapienti, in Obras Econômicas, (São Paulo, Abril Cultural, 1983) - p.95.
85. "Aritimética Política, in Obras Econômicas, cit., p.130.
86. Ob. cit., p.418.
87. Economia Política do Trabalho: Elementos Para uma Análise Histórico-Estrutural do Emprego e da Força de Trabalho no Desenvolvimento Capitalista, (São Paulo, Editora Hucitec , 1977) - p. 99 e seguintes.
88. A este respeito manifesta-se RAIMUNDO GIRÃO; A Receita Pública: Aspecto Brasileiro, (Ceará, Editora Fortaleza, s/ data) - p.40.
89. HANS PETER, Introducción a la Economía Política (Beunos Aires, Libreria "El Atenes". Editorial, 1957)-p.315-316.
90. DE PLÁCIDO E SILVA, Vocabulário Jurídico, vol.II, D-I, 4a. edição (Forense, Rio de Janeiro, 1975).
91. Comentários à Constituição de 1946, vol. II, 2a. edição , (São Paulo, Nase Limorad, 1953).
92. Curso de Direito Tributário, VVAA., Coordenador chefe IVES GANDRA DA SILVA, (São Paulo, Saraíva, Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1982) - p.12.
93. Programa de Direito Tributário: Parte Geral, 4a. edição, (Porto Alegre, Edição Sulina, 1976) - p.191.
94. Manual de Direito Financeiro, (Belo Horizonte, Editora Leni S/A., 1979).
95. Teoria General del Impuesto, (Madrid, Ed. Derecho Financiero, 1962) - p. 221.
96. Citados por RUY BARBOSA NOGUEIRA e PAULO ROBERTO CABRAL NOGUEIRA, Direito Tributário Aplicado, cit., p.362.



97. Regimes Aduaneiros Especiais (São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 1983) - p.19-20.
98. CARL S. SHOUP "La Política Impositiva en las Economías en Desarrollo", en VVAA, Temos Tributário, vol I, Coordenador WILLIAM LESLIE CHAPMAN (Buenos Aires, Ediciones Macchi, 1968)- p.245.
99. Economia Financeira: Introdução a Política Fiscal, 2a edição (Rio de Janeiro, Zahar Editores, 1971)-p.116.
100. Traite de la Scienze des Finances citado por ALBERTO DEO DATO, Manual de Ciências das Finanças, cit., p.113.
101. Ob cit., p.397-398.
102. Ob. cit., p. 402-403 e 394-396, respectivamente.
103. Ob. cit., p. 145-146.
104. Ob. cit., p.128-129.
105. Citado por PIERRE BELTRAME. Os Sistemas Fiscais (Coimbra, Livraria Almedina, 1976)-p.14-15.
106. Ob. cit., p. 16-58.
107. Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário, vol. I, 4a. edição (Rio de Janeiro, Livraria Freitas Bastos S/A., 1983) - p.153.
108. Tratado de Finanzas Publicas, vol II e III (Córdoba, Editorial Assandri, 1948) - p.429-446.
109. Curso de Economia Política, 2a. edição (Rio de Janeiro, Livraria Freitas Bastos S/A., 1955) - p.366.
110. Princípios de Hacienda - Versión de la 7a. edición alemana con apendices sobre la Hacienda espanhola (Barcelona, Editorial Gustavo Gili, S/A., 1944) - p.187.
111. Princípios de Finanças Públicas, 4a. edição (Rio de Janeiro, Fundação Getúlio Vargas, 1980) - p.62-63.

112. Elementos de Direito Financeiro e Finanças, 1º vol. (Manaus, Edições Governo do Estado do Amazonas, 1966)-p.250.
113. Compêndio de Finanças Públicas, 2a. edição (São Paulo, José Bushatsky Editor, 1976) - p. 134-135.
114. Ob. cit., p.243.
115. À propósito , PEDRO PAULO C. DE SOUZA BASTOS et alii, "Imposto de Renda", in VVAA., Finanças e Mercado de Capitais no Brasil, GERALDO HESS, Coordenador. (Rio de Janeiro, Forum Editora, 1969) - p.25.
116. Citado por JOÃO PEDRO DA VEIGA FILHO, Manual da Sciencia das Finanças (São Paulo, Oficina Gráfica Monteiro Lobato, 1923) - p.38.
117. Compêndio de Finanças Públicas, cit., p.137-138.
118. Compêndio de Legislação Tributária, cit., 177-179.
119. Cinco Aulas de Finanças e Políticas Fiscal, 2a. edição. (São Paulo, José Bushatsky Editor, ) - p.44.
120. Ob. cit., p.267-268.
121. Introdução ao Direito Tributário Brasileiro (Petrópolis, Editora Vozes, 1976) - p.85-86.
122. Direito Tributário nas Escolas , 2a. edição (São Paulo, Su gestões Literárias S/A., 1976) - p.32-34.
123. Ob. cit., p.207-210.
124. Direito Econômico, 2a. edição (Rio de Janeiro, Forense , 1982) - p.105.
125. Fundação Getúlio Vargas- Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda. Sistema Tributário Nacional (Rio de Janeiro , Setor de Documentação - Ministério da Fazenda, 1967) - p: XIII.
126. Boletim do Conselho Técnico de Economia e Finanças, nº 63 , Março, 1946 in AFFONSO ALMIRO, Questões de Técnicas e de

127. O Sistema Tributário Brasileiro e a Emenda Constitucional nº 18 (Fortaleza, Tipografia Minerva, 1966)
128. Ob. cit., p.280.
129. ALIOMAR BALEEIRO, O Direito Tributário na Constituição (Rio de Janeiro, Instituto Brasileiro de Direito Financeiro, Edições Financeiras S/A., 1959) - p.09.
130. Ob. cit., p.118.
131. Cinco Aulas de Finanças e Política Fiscal, cit., p.42.
132. PAUL HUGON. O Imposto, 2a. edição (Rio de Janeiro, Edições Financeiras S/A., 1951) - p.163.
133. Citado por AFFONSO ALMIRO, ob. cit., p.176.
134. Citador por AFFONSO ALMIRO, ob. cit., p.183.
135. Comentários à Constituição de 1967, com a Emenda de 1969, vol II (São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 1970 ) -p.375-377.
136. Direito Tributário Brasileiro, 8a. edição (Rio de Janeiro, Forense, 1976) - p.119.
137. Temas de Direito Tributário, vol III (Rio de Janeiro, Editora Alba Ltda., 1964) - p.220-212.
138. ARIZIO DE VIANA, Orçamento Brasileiro, 2a. edição (Rio de Janeiro, Edições Financeiras S/A., 1950)- p.58.
139. BRASIL, Ministério do Interior e Outros Órgãos, Finanças Públicas dos Estados de Goiás, Maranhão, Mato Grosso e Pará (Brasília, PRODIAT. RTP. - 84/56, 1984)- p.09.
140. Curso de Direito Tributário, cit. p.128 e seguintes.
141. Elementos de Direito Tributário, Coordenador GERALDO ATALIBA, (São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 1978)- p. 326.

142. Curso de Direito Tributário: Sistema Tributário da Constituição de 1969, (São Paulo, Editora Revista dos Tribunais Ltda., 1973) - p.202.
143. Ob. cit., p.82.
144. Apontamentos de Direito Financeiro e Finanças Aplicada, (São Paulo, Sugestões Literárias S/A., 1970) - p.22-24.
145. Ob. cit., p.89.
146. Ob. cit., p.29-30.
147. Ob. Cit., 87-91.
148. Direito Tributário Brasileiro, cit., p.119.
149. O Direito Tributário na Constituição, cit., p.39-40.
150. Este critério foi expresso na 1ª edição de 1959, admitindo-se a possibilidade de modificação do critério distributivo adotado por algumas das Constituições citadas.
151. "Princípio Constitucional da Legalidade e as Categorias Obrigacionais", in VVAA., Revista de Direito Tributário, n° 23/24, (São Paulo, Editora Revista dos Tribunais Ltda., , ano 7, janeiro-junho, 1983) - p.85.
152. Norma Jurídica Tributária, (São Paulo Edição Saraíva, EDUC, 1974) - p.119.
153. PONTES DE MIRANDA. Comentários à Constituição de 1946, ob. cit., p.08.
154. "Distribuição de Receitas Tributárias" in VVAA, Comentários ao Código Tributário Nacional, vol. 2. Coordenadores Hamilton Dias de Souza et alii (São Paulo, José Bushatsky, Editor, 1976) - p.93.
155. Finanças Municipais, (São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 1979) - p.108.

Esta redação ao art. 25 foi dada pela Emenda Constitucional n° 23, de 01.12.83.

A redação anterior, dada pela Emenda Constitucional nº 17, de 2 de dezembro de 1980, dispunha:

"Art. 25. Do produto da arrecadação dos impostos mencionados nos itens IV e V do art. 21, a União distribuirá vinte e quatro por cento na forma seguinte:

I - Onze por cento ao Fundo de Participação dos Estados, dos Distrito Federal e dos Territórios.

II - Onze por cento ao Fundo de Participação dos Municípios;

III- dois por cento ao Fundo Especial que terá sua aplicação regulada em lei".

156. LUIZ CELSO DE BARROS, Ciência das Finanças (Bauru, José Bushatky Editor, 1979)
157. AMILCAR DE ARAÚJO FALCÃO, Sistema Tributário Brasileiro : Discriminação de Rendas (Rio de Janeiro, Edições Financeiras S/A., 1965) - p.20.
158. Isenções Tributárias, (São Paulo, Ed. Sugestões Literárias S/A., 1969) - p.17.
159. Curso de Direito Financeiro, nº 6, VVAA. (Rio de Janeiro, Edições Financeiras S/A., 1958) - p.119.
160. O Sistema Tributário Brasileiro e a Emenda Constitucional nº 18, cit, p.22-24.
161. Alguns Problemas da Discriminação de Rendas no Brasil (Salvador, Livraria Progresso, Editora, 1960) - p.14-15.
162. Ob. cit., p.83.
163. Citado in Curso de Direito Tributario, VVAA, Coordenador Chefe IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, (São Paulo, Saraiva, Centro de Estudos de Extensão Universitária, D 82)-p.18.
164. Ob. cit., p.82.
165. Curso de Direito Financeiro, cit., p.116.
166. AMILCAR DE ARAÚJO FALCÃO, Sistema Tributário Brasileiro: Discriminação de Rendas, ob. cit., p.12.

167. Direito Tributário Aplicado e Comparado - 2 volumes (Rio de Janeiro, Forense, 1977) - IIº Vol. p.199.
168. "Sistema Constitucional Tributário" in VVAA., Conferências sobre Temas Tributários - Coordenador Geral GERALDO ATALIBA (São Paulo, Editora Resenha Tributária, 1979)-p.186.
169. O Sistema Tributário na Constituição de 1967 (São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 1967) - p.57-64.
170. Sistema Tributário Brasileiro: Disenimação de Rendas, cit., p.12-18.
171. "Perfil do Sistema Tributário Constitucional Brasileiro": apêndice de Os Sistemas Fiscais, cit., p.196.
172. Os Princípios e Normas Constitucionais Tributários: Sua Classificação em Função da Obrigação Tributária, cit.p.88
173. Citado por ARIOSTO DE REZENDE ROCHA, ob.cit., p.137.
174. GUILLERMO AHUMADA, ob. cit., vol III, p.874.
175. Curso de Direito Tributário Brasileiro, 2 volumes (São Paulo, Editora Resenha Tributária, Brasília, INL, 1975), vol I, p.40-41.
176. Ob. cit., p. 98.
177. Ob. cit., p. 128.
178. ADAUTO QUIRINO SILVA, ob. cit., p.9-10.
179. MARCO AURÉLIO GRECO, "Perfil do Sistema Tributário Constitucional Brasileiro", apêndice de Os Sistemas Fiscais, cit., p. 182.
180. AMILCAR DE ARAÚJO FALCÃO, Introdução ao Direito Tributário, cit., p.43.
181. Curso de Direito Tributário, (São Paulo, Edição Saraiva, 1980)-p.115.

182. FERNANDO REZENDE DA SILVA e MARIA DA CONCEIÇÃO SILVA, Ob. cit., p.53.
183. ROQUE ANTONIO CARRAZZA, "Autonomia Municipal e Tributação" in VVAA, Revista de Direito Tributário, ano 7, nº 23 e 24, (São Paulo, Editora Revista dos Tribunais Ltda., janeiro/junho, 1983)- p.173; considera inconstitucional a assinatura destes tratados por infringência do disposto através do art. 15 da Constituição Federal.
184. GERALDO ATALIBA, Lei Complementar na Constituição, (São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 1971) - p.70.
185. "Sistema Tributário Brasileiro" in VVAA Curso de Direito Financeiro, cit., p.115.
186. A propósito, YONNE DOLÁCIO DE OLIVEIRA, "A Discriminação Constitucional de Rendas no Sistema Tributário Vigente" in VVAA, I Congresso Internacional de Estudos Tributários - IV Congresso Interamericano de Tributação, Coordenação Geral de DJALMA DE CAMPOS et al (São Paulo, Editora Resenha Tributária Ltda, 1980) - p.17.
187. ROQUE ANTONIO CARRAZZA, Conflitos de Competência: Um Caso Concreto, (São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 1984) -p.39.
188. JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, Lei Complementar Tributária, (São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, EDUC., 1975)-p.07.
189. CARLOS ALBERTO LONGO, Finanças Públicas: Uma Introdução , (São Paulo, IPE., USP., 1984) - p.185.
190. Institutions Financieres, p.02 cit. por RUY BAREOSA NOGUEIRA, Curso de Direito Tributário, cit., p.188.
191. A Intervenção do Estado no Domínio Econômico: O Direito Público Econômico no Brasil (Rio de Janeiro, Fundação Getúlio Vargas, 1968)- p.316.
192. ALFREDO BECKER, ob. cit., p.541-544.
193. Noções de Direito Tributário, (São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 1964) - p.92.

194. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, 5a. edição, (Rio de Janeiro, Forense, 1977) - p.397.
195. HENRY LAUFENBURGIER, ob. cit., p.237.
196. Ob. cit., p.84-85.
197. Ob. cit., p.54-63.
198. Ob. cit., p.46.
199. Direito Econômico e Tributário: Comentários e Pareceres (São Paulo, Editora Resenha Tributária, 1982), p.02.
200. Ob. cit., p.228.
201. Compêndio de Finanças Públicas, cit., p.32.
202. Ob. cit., p.118.
203. Ob. cit., p.46.
204. "Imposto" en VVAA., Repertório Enciclopédico do Direito Brasileiro, Coordenador J.M.DE CARVALHO SANTOS et alii, vol. XXV (Rio de Janeiro, Editor Borsoi, s/data)-p.230.
205. Curso de Economia Política, (Rio de Janeiro, Livraria Editora Freitas Bastos, 1947)- p.334.
206. Citado por GABRIEL FRANCO, Princípios de Hacienda Pública, (Madrid, Editorial de Derecho Financeiro, 1967)-p.241-242.
207. Ob. cit., p.199.
208. "Politica Fiscal, Inflación y Desarrollo Económico" in VVAA., Temas Tributários vol. I, Ensayos sobre Administración Política y Derecho Tributario, Coordenador WILLIAM LESLIE CHAPMAN, (Buenos Aires, Ediciones Macchi, 1968), p. 521-528.
209. Ob. cit., p.134.
210. La Economía del Bienestar, (Madrid, M. Aguilar, Editor,



211. Ob. cit., p.46, 284-285 e 301-302, respectivamente.
212. Citado por GUILERMO AHUMADA, Tratado de Finanzas Públicas, cit., p.627.
213. Ob. cit., p.36-37.
214. Introducion to Fiscal Policy, citado por ALIOMAR BALLEIRO, Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, cit., p.388-389.
215. Uma Introdução à Ciência das Finanças, 12a. edição, (Rio de Janeiro, Forense, 1978) - p.180-181.
216. Finanças Públicas, (São Paulo, Editora Atlas, 1983), p.326
217. Sistemas Fiscales, (Madrid, Aguilar, 1973)-p.305-315.
218. Teoria Economica e Impulso Reguesiano, 2 volumes, (Rio de Janeiro, Editora Fundo de Cultura, 1961), p.302-304.
219. Postwas Taxation and Economie Progress, citado por ALIOMAR BALLEIRO, Uma Introdução à Ciência das Finanças, cit, p.184.
220. The Labour Party, citado por BALLEIRO, Uma Introdução à Ciência das Finanças, cit., p.194.
221. Ob. cit., p.03.
222. Ob. cit., p.535.
223. Ob. cit., p.243.
224. Citado por ALIOMAR BALLEIRO, Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, cit., p.397-398.
225. Citado por RICHARD MUSCRAVE, Teoria das Finanças Públicas: Um Estudo da Economia Governamental, cit., p.104.
226. Finanças Públicas e Pleno Emprego, (Imprensa Universitária do Ceará, 1961) - p.87.

227. Revista Mexicana de Sociologia , vol. V, citado por GA  
BRIEL FRANCO, ob. cit., p.242.
228. Ob. cit., p.245.
229. O Que Devemos Conhecer da Economia Politica e das Finan  
ças: Uma Introdução ao Estudo da Economia e Finanças, (Rio  
de Janeiro, Livraria Tupã, Editora, s/data) - p.357.
230. Apontamentos de Ciência das Finanças, 2a. edição, (Rio de  
Janeiro, José Ronfino Editor, 1966) - p.196.
231. Ob. cit., p.183.
232. Princípios de Economia Política e Tributação, (São Paulo,  
Abril Cultural, 1982) - p.114.
233. Capitalismo e Liberdade, (São Paulo, Abril Cultural, 1984)  
-p.156-158.
234. Citado por AFFONSO ALMIRO, Ob.cit., p.12.
235. ANGELO ANCELOPOULOS, L'Etat et la Prosperité Sociale :  
Nouveaux Principes de Finances Publiques, citado por ALIO  
MAR BALLEIRO, Limitações Constitucionais ao Poder de Tri  
butar, cit., p.401.
236. Io Manual da Sciencia das Financas, Ob.cit., p.89-90.
237. Finanças Comparadas, cit., p.125.
238. Elementos de Direito Financeiro e Técnica Pautal, vol.2º,  
Técnica Pautal, (Lisboa, Junta de Investigação de Ultra  
mar, 1964)- p.88.
239. Introdução ao Direito Tributário, (São Paulo, Editora At  
las S/A., 1984) - p.227.
240. Curso de Economia Moderna, cit., p.594-606.
241. Sistema Nacional de Economia Política, (São Paulo, Abril  
Cultural, 1983), p.13, 213-218.

242. Introdução à Economia, 10a. edição, (São Paulo, Editora Atlas S/A., 1983)- p.673.
243. Princípios de Economia Política, 2 vol, (São Paulo, Abril Cultural, 1983) - p. iº vol., p.328-329.
244. "Livre Comércio 'Versus' Protecionismo: Uma Perspectiva", in VVAA. Tarifas, Quotas e Comércio: A Política do Protecionismo. (Rio de Janeiro, Zahar Editores, 1981)-p.16.
245. Ob. cit., 254-264.
246. Ob. cit., p.213.
247. Manual de Economia Política, (Buenos Aires, Editorial Atalaya, 1945) - p.387-390.
248. Tributação Indireta nas Economias em Desenvolvimento, (São Paulo, Editora Perspectiva, s/data)- p.39.
249. Incentivos Fiscais e Desenvolvimento Regional, (Fortaleza, Banco do Nordeste do Brasil, 1975) - p.19.
250. A Evolução do Capitalismo Moderno: Um Estudo da Produção Mecanizada, (São Paulo, Abril Cultural, 1983)-p.31-32.
251. Ob. cit., p.218.
252. RAIMUNDO FALCÃO, Ob. cit. p.298.
253. Ibidem, p.299-300.
254. EDIVALDO MACHADO BOAVENTURA, Incentivos ao Desenvolvimento Regional, (Tese de Concurso para a docência livre de Economia Política da Faculdade de Direito da Universidade da Bahia, Salvador, 1964)-p.35.
255. "La Imposición Sobre el Ahorro y el Consumo en los Países Subdesarrollados", in VVAA Temas Tributários: Ensayos sobre Administración Política y Derecho Tributario, vol. 2, (Córdoba, Ediciones Macchi, 1970) - p.245.
256. Ob. cit., p.113
257. Ob. cit., p.304.

258. Ob. cit., p.185-186.
259. Finanças Comparados, cit., p.252
260. Science et Technique Fiscales, 2a. Edition, (Paris,Dalloz, 1962) - p.07.
261. Cinco Aulas de Finanças e Política Fiscal, cit., p.126.
262. Ibidem, 127.
263. EUGENIO GUDIN, Princípios de Economia Monetária, 2º volume, 2a. edição (Rio de Janeiro, Livraria Agir Editora, 1956 ) p.255.
264. ALBERTO DEODATO, ob. cit., p.116.
265. Citados por DEODATO, ibidem, 112.
266. Ob. cit., p.04.
267. Ob. cit., p.196.
268. Ob. cit., p.195.
269. Problemas Economicos y Financieros del Estado Interyenci  
onista, cit., p.185-186.
270. Elementos de Economia Política: Introducción a la Teoria del Precio y la Ocupación, (México, Aguilar, 1950)-p. 463 -464, 531-532.
271. A propósito MILTON FRIEDMAN, citado por IVES GANDRA, ob. cit., p.32.
272. GERSON AUGUSTO DA SILVA, Sistema Tributário Brasileiro, 2a. edição, (Rio de Janeiro, s/editora, 1968) - p.106.
273. Ob. cit., p.152.
274. Citado por MANOEL LOURENÇO DOS SANTOS, "Finanças Públicas Ordinatórias" in YVAA., Revista dos Curso de Mestrado, cit. p.177.
275. Teoria Geral do Emprego do Juro e do Dinheiro, (Rio de Ja

276. Ob. cit., p.303-304.
277. Ob. cit., p.254.
278. Ob. cit., p.86-102.
279. Ibidem, p.103.
280. La Nueva Teoria Económica: Uma Introduccíon a la Teoría E conómica de John Maynard Keynes y a la Política de Pleno Empleo, (Buenos Aires, Librería "El Ateneo" Editorial, 1957) -p.390.
281. Ob. cit., p.108-123.
282. Ob. cit., p.243.
283. Ob. cit., p.357.
284. Impuestos Directos y Reforma Impositiva: Principios Genera les de Derecho Ciencia y Política de los Tributos, cit, p. 88.
285. Ob. cit., p.245.
286. Citado por AFFONSO ALMIRO, ob. cit., p.162.
287. Finanças Comparadas, cit. p.241-247.
288. Ob. cit., p.522.
289. Princípios de Economia: Um Tratado de Indroccíon, 2a.ed. , (Madrid, Aguilar S/A de Ediciones, 1954) - p.654.
290. À propósito MAURICE DUVERGER, Instituciones Financieras , (Barcelona, Bosch, Casa Editorial, D 60) - p.32. Observa que o Estado não efetua gastos próprios mas apenas com efe tos redistributivos, ainda quanto ao Estado que "Se pode ria compara-lo a uma bomba aspirante-impelente, que deval ve el agua que absorbe y que funciona en um circuito cer rado sendo el volumen de agua distribuído igual al de la absorbida".

291. Citado por ALIOMAR BALEIRO, Uma Introdução à Ciência das Finanças, ob. cit., p.195.
292. Ob. cit., p.145.
293. Ob. cit., p.228-230.
294. Curso de Finanças, Derecho Financero y Tributario, cit., p.91-92.
295. Tratado de Finanzas, cit., p.46.
296. Impuestos Directos y Reforma Impositiva: Principios Generales de Derecho Ciencia y Política de los Tributos, cit., 69-82 - p.69.
297. Ob. cit., p.297.
298. Ob. cit., p.357.
299. Cinco aulas de Finanças e Política Fiscal, cit., p.67.
300. A propósito FRITZ KARLMAN, artigo publicado na Revista Mexicana de sociología, citado por GABRIEL FRANCO, ob. cit., p.242; WAGNER, citado por BALLEIRO, Uma Introdução à Ciência das Finanças, cit., p.195.
301. RAIMUNDO FALCÃO, ob. cit., p.326.
302. JOSÉ MARIA NAHARRO, "Los Impuestos sobre la Producción y el Desarrollo Económico" in YVAA., Temas Tributarios: Ensayos sobre Administración Política y Derecho Tributario, vol. 2, (Buenos Aires, Ediciones Macchi, 1970)-p.11.
303. Processo Executiyo Fiscal: Decreto -Lei nº 960, Comentado, (São Paulo, Edição Saraiya, 1953).
304. Ob. cit., p.266.
305. Ob. cit., p.41
306. A Taxa e Seus Principais Problemas Teóricos, (São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 1941) - p.73.

307. Ob. cit., p.58.
308. Citado por GRIZIOTTI, Principios de Las Ciencias das Finanzas, cit., p.05.
309. Finances Publiques, (Paris, Recueil Sirey, 1947)-p.04.
310. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, cit., p. 401-402.
311. Curso de Direito Financeiro, (São Paulo, Saraiva,1979) - p.63.
312. Problemas Economicos y Financeros del Estado Intervencionista, cit., p.181-189.
313. Ob. cit., p.228-229.
314. Citado por GRIZZIOTTI, Principios de Ciencia de las Finanzas, cit., p.141-142.
315. L' Impôt Progressif en Théorie et en Pratique, (Paris, V. Giard & E. J. Belin Libraires - Éditeurs,1909)-p.07.
316. Conceito de Tributo e Fontes do Direito Tributário,(São Paulo, Editora Resenha Tributária, IBET, 1975) - p.257.
317. Exposé Elémentaire et Critique de la Science des Finances, (Paris, A.Giar, Libraire-Éditeur, 1891) - p.263.
318. "La Política Fiscal en el Desarrollo Económico de America Latina", in VVAA., Temas Tributarios: Ensayos sobre Administración Política y Derecho Tributario- vol. 2 . (Cordoba, Ediciones Macchi, 1970) - p.297.
319. A este respeito HENRIQUE MARINHO, Noções de Política Monetária: Uma Abordagem Brasileira, (Rio de Janeiro,Ed. Campus, 1983) - p.75.
320. SHEETAL CHAND, "O papel Estabilizador da Política, vol.4 , Fiscal in VVAA., Finanças e Desenvolvimento,nº 1 (Rio de Janeiro, Publicação da Fundação Getúlio Vargas, Fundo Monetário Internacional, e Banco Mundial, 1984) - p.40.

321. Conforre JOSEPH SCHUMPETER, História da Análise Econômica, (Rio de Janeiro, Centro de Publicações Técnicas da Aliança Missão Norte -Americana de Cooperação Econômica e Técnica no Brasil-USAID., 1964) - p.29.
322. DJACIR MENEZES, ob. cit., p.339.
323. FERNANDO REZENDE, Finanças Públicas, (São Paulo, Editora Atlas S/A., 1979) - p.51-52.
324. "Inepuesto sobre el Patrimonio u las Sucesiones y Donaciones" in VVAA., Temas Tributários vol. I, Ensaio sobre Administración Política y Derecho Tributario, Coordenador WILLIAM LESLIE CHAPMAN, (Buenos Aires, Ediciones Macchi, 1968) - p.73-75.
325. ALFREDO GOMES, Introdução à Economia: Subsídios Históricos e Doutrinários, (Rio de Janeiro, Livraria Agir, Editora, 1958) - p.20.
326. Os Incentivos Fiscais ao Mercado de Capitais, 3a. edição, (São Paulo, Editora Resenha Tributária Ltda, 1973) -p.52-58.
327. À Propósito, DAVID TRUBEK et alii, O Mercado de Capitais e Os Incentivos Fiscais, IIº volume, (Rio de Janeiro, TN., APEC., 1971) - p.137.
328. A este respeito, JACK HELLER e KENNET KAUFFMAN, Incentivos Fiscales para el Desarrollo Industrial, (México, Centro de Estudios Monetários Latinoamericanos, 1965) - p.55.
329. CARLOS MERSAN, "Incentivos Fiscales para el Desarrollo", in VVAA., VII Jornada Latinoamericano de Derecho Tributario, (Caracas, Instituto Latinoamericano de Derecho Tributário, Asociacion Venezalana de Derecho Tributario, Talleres Gráficos de la Contraloría General de la República, 11-17 septiembre de 1975) - p.275.
330. "O Instituto da Isenção Como Instrumento de Extrafiscalidade", in VVAA., VII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, cit., p. 212-213.
331. À propósito, GABRIEL GIAMPIETRO BORRAS, "Incentivos Tributarios para el Desarrollo", in VVAA., VII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, cit., p.371.



332. À este respeito, PEDRO MELO DA SILVA, Os Incentivos Fiscais Como Instrumento de Desenvolvimento, (Belém, SUDAM, 1978)- p.42-43.
333. Ob. cit., p.213-217.
334. À propósito, DIOGO DE FIGUEIREDO MOREIRA NETO, Curso de Direito Administrativo: Parte Introdutória, Parte Geral e Parte Especial, 3a. edição (São Paulo, Companhia Editora Forense, 1976) - p.443.
335. Conforme JOSÉ ESTEVEZ PAULOS, "Los Incentivos Tributarios al Desarrollo Economico", in VVAA., VII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, cit., p.281.
336. Ob. cit., p.15.
337. Indicações Para o Projeto Brasileiro, p. 117, citado por ALVARO MELO FILHO, ob. cit., p.160-161.
338. À este respeito. Os Incentivos Fiscais na Área do Imposto de Renda: Excerto da Seção 1.4, Imposto Sobre a Renda, 1º volume, (São Paulo, Resenha Tributária, s/data) - p.05.
339. Conforme ROBERTO SANTOS, A Economia do Estado do Pará, (Belém, IDESP, 1978) - p.138.
340. À propósito, JOSÉ CUIVARÊS DUQUE, "O Problema das Seções" in VVAA., Diagnóstico Sócio-Econômico do Ceará, Coordenador JOÃO JOSÉ DE SÁ PARENTE, (Fortaleza, IPE., SUDEC., Imprensa Universitária do Ceará, 1964) - p.662.
341. Conforme RUY BARBOSA NOGUEIRA e PAULO SÉRGIO CABRAL NOGUEIRA, Direito Tributário Aplicado e Comparado, cit., 1º vol. p.15.
342. À este respeito, RICHARD A. MUSGRAVE e PEGGY B. MUSGRAVE, Finanças Públicas: Teoria e Prática, (Rio de Janeiro, Campus, São Paulo, Editora da Universidade de São Paulo, 1980) -p.651-652.
343. À propósito, MANOEL DOURENCO DOS SANTOS, Direito Tributário, 1a. edição, (São Paulo, Sugestões Literárias S/A, 1967) -p.141-148.

344. HENRY GEORGE, Protecção ou Livre Cambio? (Rio de Janeiro, Editora Casa Mandarino, 1938) - p.81-82.
345. "Tratado dos Impostos e Contribuições" in Obras Econômicas (São Paulo, Abril Cultural, 1983) - p.41.
346. ROBERTO BARCELLOS MAGALHÃES, A Constituição Federal de 1967 Comentada, Tomo I, (Rio de Janeiro, José Roufino Editor, 1967) - p.101.
347. Conforme JOSÉ MOTTA MAIA, Comentários ao Código Tributário Nacional, (São Paulo, José Bushasky, Editor, 1972)-p.69.
348. in VVAA., Estudos Tributários em Homenagem a Rubens Gomes de Souza , (São Paulo, Editora Resenha Tributária,1974 ) -p.340.
349. Comentários ao Código Tributário Nacional, (São Paulo, Edição Saraiva, 1981) - p.34.
350. À propósito, ARMANDO ZURITA LEÃO e GERALDO FERREIRA LIMA, Imposto Sobre Produtos Industrializados: Comentários, (São Paulo, José Bushatsky, Editor, 1973) - p.20.
351. Do Imposto Sobre Produtos Industrializados, (São Paulo, Edição Saraiva, 1981) - p.27.
352. À propósito, OTÁVIO COUVEA DE BULHÕES, exposição de motivos, Decreto-Lei nº 33, de 18 de novembro de 1966,(São Paulo, Instituto Paulista de Direito, s/data)- p.03.
353. GUNNAR MYRDAL, Los Efectos Economicos de la Política Fiscal, (Madrid, M. Aguilar Editor, 1948) - p.75.
354. Curso de Direito Financeiro Brasileiro, (São Paulo, Editora Resenha Tributária, 1975) - p.191.
355. O Imposto Sobre a Renda e a Justiça Fiscal, (Rio de Janeiro, IPEA-INPES., 1974) - p.90.
356. "La Experiencia de los Estados Unidos, como zona de Libre Comercio, en Materia Tributaria", in VVAA., Ensayos Sobre Administración Política y Derecho Tributario, vol. 2, (Córdoba, Ediciones Macchi, 1970) - p.343.

357. À propósito, JOHN STUART MILL, cit., 1º vol. p.95-96.
358. À propósito ARNON DE MELLO, Desigualdades Regionais e Le  
gislação Tributária, (Brasília, Senado Federal, Serviço Grá  
fico, 1972) - p.77.
359. Citados por ALBERTO DEODATO, ob. cit., p.163-164.
360. À este respeito HECTOR B. VILLEGAS, Curso de Finanzas, Derecho  
Financiero y Tributario, cit., 2º vol., p.08.
361. Analisando o Imposto de Renda incidente sobre os lucros das sociedades anônimas, ADOLF AUGUSTUS BERLE e GARDINER MEANS Consideram plenamente justificada esta tributação na medida  
em que a receita dela decorrente custeia a estrutura  
necessária ao exercício das atividades empresarias de for  
ma rentável- A Moderna Sociedade Anônima e a Economia Pri  
vada, (São Paulo, Abril Cultural, 1984) - p.10.
362. Conforme AURY FELIX DE MEDEIROS, Direito e Processo Tributário  
Judicial: Teoria e Prática, (São Paulo, Livraria Ju  
rid Vellenich, Ltda., s/data) - p.48.
363. ... (São Paulo, Editora Saraiva, 1985) - p.
364. JOÃO PAULO II, Sobre o Trabalho Humano-Carta Encíclica La  
borem Exercens, (Petrópolis, Editora Vozes, 1984)-p.55-57.
365. THOMAS HOBRES MALMESBURY, Leviata ou Matéria, Forma e Po  
der de um Estado Eclesiástico e Civil, (São Paulo, Abril  
Cultural, 1983) - p.206.
366. KJELD PHILIP, La Política Financiera y la Actividad Econo  
mica, (Madrid, Aguilar S/A de Ediciones, 1949)-p.282.
367. Conforme MISABEL DE ALMEIDA MACHADO DERZI e SACHA CALMON NAVARRO COELHO, "O Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana", in VYAA., I Congresso Internacional de Estudos Tributários- IV Congresso Interamericano de Tributação, Coordenação Geral de DJALMA DE CAMPOS et alii, (São Paulo, Editora Resenha Tributária Ltda., 1980)-p.39.
368. Finances Publiques, Cinquème Edition, (Paris, Press Universitaires  
de France, 1965) - p.100.

369. Direito Tributário Comparado, (São Paulo, Edição Saraiva, 1971) - p.315.
370. in VVAA., Repertório Enciclopédico do Direito Brasileiro, vol. XXIX, Coordenadores J.M. DE CARBALHO SANTOS et alii, (Rio de Janeiro, Editor Borsoi s/data)-p.346-347.
371. Reforma Tributária Para América Latina III: Modelo de Código Tributário, (Washington D.C. Union Panamericana - Secretaria General, Organizacion de los Estados Americanos, 1967) - p.51.
372. in VVAA., Direito Tributário Moderno, Coordenador: JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, (São Paulo, José Bushatsky, Editor, 1977) - p.42.
373. Isenções Tributárias, (São Paulo, Ed. Sugestões Literárias S/A., 1969) - p.163-182.
374. Isenções e Exclusões Tributárias, (São Paulo, José Bushatsky, Editor, 1979) - p.42.
375. Curso Superior de Derecho Tributario, 2 vol., (Buenos Aires, Liceo Profesional "Cima", 1957) - p.204.
376. Cit. AYRTON PINASSI . O Princípio da Legalidade Tributária, (Campinas, Edições Juléx, 1976) - p.21.
377. Conforme RUY BARBOSA NOGUEIRA e PAULO ROBERTO CABRAL NOGUEIRA, Teoria e Prática do Direito Tributário, (São Paulo, Editora Resenha Tributária, 1975) - p.14.
378. SOUTO MAIOR BORGES, Obrigação Tributária: Uma Introdução Metodológica, (São Paulo, Editora Saraiva, 1984)-p.46; suscita dúvidas quanto à validade desta teoria.
379. Conforme SOUTO MAIOR BORGES, Tratado de Direito Tributário Brasileiro, vol. IV. (Rio de Janeiro, Forense, 1981) p-47.
380. Direito Constitucional Tributário, (Belém, CEJUP, 1984)- p. 136.

381. Dentre outros manifesta-se à este respeito A.A. CONTREIRAS DE CARVALHO, Doutrina e Aplicação do Direito Tributário, 2a. edição, (Rio de Janeiro, Livraria Freitas Bastos S/A., 1973) - p.171.
382. À propósito SUDA ANDRADE, ob. cit., p.178-180; BRASIL, Fundação Getúlio Vargas-Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda, Imposto de Importação: Anteprojeto de Lei, (Rio de Janeiro, 1966) - p.19/21 e; EDUARDO VIZEU OTTO GIL, Imposto Sobre Vendas e Consignações: Comentários à Nova Lei N° 687, de 29 de dezembro de 1951, e ao seu Regulamento, Decreto 12.162, (Rio de Janeiro, Edições Financeiras S/A, 1954) - p.57, que alerta sobre o equívoco acolhido no texto da Lei n° 687/1951.
383. À propósito JOÃO ROBERTO SANTOS RÉGNIER, A Norma de Isenção Tributária, (São Paulo, Editora Resenha Tributária - EDUC., 1975)-p.39; JOSÉ PAULO CAVALCANTE FILHO in VVAA., Direito Tributário Moderno, Coordenador JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, (São Paulo, José Bushatsky, Editor, 1977)-p.288 ; GRIZZIOTI cit. por ALBERTO DEODATO, Manual de Ciências das Finanças, cit., p.67; JEZE, ibidem, p.68; OSVALDO CARON. Temas de Direito Tributário, (São Paulo, Mase Limonad Editora, 1976) - p.32-33; JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, Isenções Tributárias, cit., p.78-83; JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, "Interpretação das Normas sobre Isenções e Imunidades", in VVAA, Interpretação no Direito Tributário, Coordenador : GERALDO ATALIBA, (São Paulo, Edição Saraiva, 1975)-p.407.
384. Comentários à Constituição de 1967, Tomo II, (São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 1967) - p.410, citado por JOAQUIM CASTRO AGUIAR, Regime Jurídico das Taxas Municipais, (Rio de Janeiro, Livros Técnicos e Científicos: Instituto Brasileiro de Administração Municipal, 1980)-p.79.
385. Ob. cit., p.80.
386. in VVAA., Elementos de Direito Tributário, cit., p.326-327
387. in VVAA., Interpretação no Direito Tributário, cit., p.407 - 412.
388. À propósito , GLACY F. PEDRA, Você Conhece Direito Tributário? 2a. edição, (Rio de Janeiro, Editora Rio, 1979)-p .

54. GILBERTO DE ULHÓA CANTO, Temas de Direito Tributário, cit., p.189/191.

389. Conforme DE PLÁCIDO E SILVA, Vocabulário Jurídico, vol.IV p. 1492, cit. por GERALDO ATALIBA "Incentivos ao Desenvolvimento por Instrumentos Tributários", in VVAA., VII Jornadas Latinoamericano de Derecho Tributario, cit.,p-193.
390. Hacienda y Derecho: Estudios de Derecho Financeiro III , (Madrid, Instituto de Estudios Politicos, 1963)-p.407.
391. À propósito, AMILCAR DE ARAUJO FALCÃO, Direito Tributário Brasileiro: Aspectos Concretos, (Rio de Janeiro, Edições Financeiras S/A., 1960) - p.137-141.
392. Conforme HELLY LOPES MEIRELES, Direito Municipal Brasileiro, 2º vol. (São Paulo, Editora Revista dos Tribunais , 1964) - p.405-410.
393. À propósito, OSWALDO MORAES, Curso de Legislação Tributária ,(São Paulo, Edição Saraiva, 1974)-p.28; WALTER GASPAR FILHO, 1.000 Perguntas de Direito Tributário, 2a. edição, (Rio de Janeiro, Editora Rio, 1982)-p.157.
394. À este respeito, MARIO PUCLIESE, Instituciones de Derecho Financeiro, 2a. edição, (Mêxico, 1,DF., Editorial Porrúas S/A., 1976) - p.250.
395. À este respeito consultar BRASIL, Leis, Decretos, etc. , Tratados, Convenções e Acôrdos, (Rio de Janeiro, Ministério da Fazenda, Secretaria da Receita Federal, Coordenação do Sistema de Tributação, Serviço de Legislação Tributária Internacional, 1971)
396. À propósito, ROQUE ANTONIO CARRAZA, O Regulamento no Direito Tributário Brasileiro, (São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 1981), p.96; YOSHIAKI ICHIHARA, Direito Tributário: Uma Introdução, (São Paulo, Editora Atlas,1979 ) -p.34.
397. Conforme SÍLVIO MEIRA, Direitos Tributários Romano, (São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 1978) - p.09-37.

398. Conforme YONNE DOLÁCIO DE OLIVEIRA, in VVAA., Curso de Di  
reito Tributário, Coordenador Chefe: IVES GANDRA DA SIL  
VA, cit., p.12.
399. Ob. cit., p.129.
400. BRASIL, Leis, Decretos, etc. Imposto Sobre Produtos Indus  
trializados: Decreto nº 61.514, de 12.10.67, (São Paulo,  
Editora Paulista Ltda, s/data) - p.6, Dec. 61.244, de 28  
de agosto de 1967, art. 1º.
401. Revista de Legislação e Jurisprudência: Legislação Básica  
da Zona Franca de Manaus, (Manaus, Edições Fiscais e  
Consultoria Amazonense Ltda; 1983)- p.05.
402. À propósito, Interior: Revista bimestral do Ministério do  
Interior, (1) local de publicação , Janeiro/fevereiro ,  
1984) - p.30-31.

## BIBLIOGRAFIA

- AGUIAR, Joaquim Castro-Regime Jurídico das Taxas Municipais. Rio de Janeiro, Livros Técnicos e Científicos-IBAM, 1982
- AHUMADA, Guillermo. Tratado de Finanzas Públicas. vols. II e III. Córdoba, Editorial Assandri, 1948
- ALMIRO, Affonso. Questões de Técnicas de Direito Financeiro. Rio de Janeiro, Ed. Financeiras S/A, 1957
- ANDRADE, Sudã. Apontamentos de Ciências das Finanças. Rio de Janeiro, José Konfino Editor, 2a. edição, 1966.
- ANDRES, José Octávio. "Algunos Problemas Jurídicos de los Incentivos Tributarios al Desarrollo Economico" in VVAA . VII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Caracas . Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario. As sociacion Venezolana de Derecho Tributario, 1975
- ARANHA, Luiz Ricardo Gomes - Manual de Direito Financeiro. B. Horizonte, Ed. Lemi S/A, 1979
- ITALIBA, Geraldo. Lei Complementar na Constituição. S.Paulo, Ed. Revis-a dos Tribunais, 1971
- 
- "Incentivos ao Desenvolvimento por Ins trumentos Tributários " in VVAA. VII Jornadas Latinoameri canas de Derecho Tributario. Caracãs, Instituto Latinoame ricano de Derecho Tributario-Asociacion Venezolana de Derecho Tributario, 1975.
- 
- "Sistema Constitucional Tributário" in VVAA. Conferências sobre Temas Tributários, Coordenador ' Geraldo Ataliba. S.Paulo, Ed. Resenha Tributária, 1979.
- AUGUSTO FILHO, João. Isenções e Exclisões Tributárias. S. Pau lo, José Bushatsky, Editor, 1979
- ÁVILA, Renê Izoldi - Os Incentivos Fiscais ao Mercado de Ca pitais, 3a. ed., S.Paulo, Ed. Resenha Tributária Ltda , 1973.



\_\_\_\_\_. O Direito Tributário na Constituição. R. de Janeiro. Instituto Brasileiro de Direito Financeiro, Edições Financeiras S/A, 1959

\_\_\_\_\_. Cinco Aulas de Finanças e Política Fiscal. São Paulo, José Bushatsky Editor, 2a. edição

\_\_\_\_\_. Direito Tributário Brasileiro. R. de Janeiro, Ed. Forense, 8a. ed, 1976

\_\_\_\_\_. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. R. de Janeiro, Ed. Forense, 5a. edição, 1977

\_\_\_\_\_. Uma Introdução à Ciência das Finanças. R. de Janeiro, Ed. Forense, 12a. edição, 1978

BARRÈRE, Alain. Teoria Economica e Impulso Reynesiano, 2 volumes. R. de Janeiro, Ed. Fundo de Cultura, 1961

BARRETO, Aires Fernandino "A Progressividade nos Impostos sobre a Propriedade Imobiliária" in VVAA. Revista de Direito Tributário, nº 4, ano II. S. Paulo, Ed. Revista dos Tribunais Ltda, abril-junho, 1978.

BARROS, A.B. Buys de. Instituições de Economia Política, vol. I. R. de Janeiro, José Ronfino Editor, 1966

BARROS, Luiz Celso de. Ciência das Finanças. Bauru, José Bushatsky, Editor, 1979

BASTOS, Pedro Paulo C. de Souza et alii. "Imposto de Renda" in VVAA. Finanças e Mercado de Capitais no Brasil. Coordenador Geraldo Hess. R. de Janeiro, Forum Editora, 1969

BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. S. Paulo, Ed. Saraiva, 2a. edição, 1972.

BELTRAME, Pierre. Os Sistemas Fiscais. Coimbra, Livraria Almedina, 1976

BERLE, Adolf Augustus e MEANS, Gardiner C. A Moderna Sociedade Anônima e a Economia Privada. S.Paulo, Abril Cultural, 1984

BOAVENTURA, Edivaldo Machado. Incentivos ao Desenvolvimento Regional. Tese de Concurso para a Docência Livre de Economia Política da Faculdade de Direito da Universidade da Bahia Salvador, 1964

BONAVIDES, Paulo. Ciência Política. R. de Janeiro. Forense. 4a, edição, 1978

Do Estado Liberal ao Estado Social. R. de Janeiro, Forense, 4a. edição, 1980

BORGES, Souto Maior. Iniciação ao Direito Financeiro, Recife, Universidade Federal de Pernambuco-Imprensa Universitária, 1966

Isenções Tributárias. S.Paulo, Ed. Sugestões Literárias S/A, 1969

"Interpretação das Normas sobre Isenções e Imunidades" in VVAA. Interpretação no Direito Tributário. Coordenador Geraldo Ataliba. S.Paulo. Edição Saraiva, 1975

Lei Complementar Tributária. S.Paulo, Ed. Revista dos Tribunais-EDUC, 1975

Direito Tributário Moderno. S.Paulo, José Bushatsky, Editor, 1977

"Princípio Constitucional da Legalidade e as Categorias Obrigacionais" in VVAA. Revista de Direito Tributário, nºs 23/24, ano 7. S.Paulo, Ed. Revista dos Tribunais Ltda, janeiro-junho, 1983

Obrigaçõe Tributária: Uma Introdução Metodológica. S.Paulo, Ed. Saraiva, 1984

BORGES- Souto Maior e Outros. Tratado de Direito Tributário Brasileiro, vol. IV. R.de Janeiro, Forense, 1981

BORRAS, Gabriel Giamprieto. "Incentivos Tributários para el Desarrollo "in VVAA. VII Jornadas Latinoamericano' de Derecho Tributario .Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario. Asociacion Venezolana de Derecho Tributario. Caracas, 1975

BRASIL, Leis, Dec, etc. Os Incentivos Fiscais na Área do Imposto de Renda: Excerto da Seção 1.4. Imposto Sobre a Renda. 1º volume, S.Paulo, Resenha Tributária, s/data

Imposto sobre Produtos Industrializados (Ex. Imposto de Consumo). Decreto Lei nº 33, de 18.11.66. São Paulo, Instituto Paulista de Direito, s/data

Imposto sobre Produtos Industrializados. Decreto nº 61.514, de 12.10.67. S.Paulo, Editora Paulista Ltda s/data

Lei nº 4.504, de 30 de Novembro de 1964 - Estatuto da Terra. S.Paulo, Editora Saraiva, 1981

Imposto de Importação: Anteprojeto de Lei. R, de Janeiro, Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda a-Fundação Getúlio Vargas, 1966

Tratados, Conveções e Acõrdos. R. de Janeiro, Ministério da Fazenda, secretaria da Receita Federal, Coordenação do Sistema de Tributação, serviço de Legislação Tributária Internacional, 1971

Finanças Públicas dos Estados de Goiás, Maranhão, Mato Grosso e Pará. Brasília, Ministério do Interior e Outros Órgãos, 1984

Código Tributário Nacional. S.Paulo. Ed. Saraiva, 3a. edição, 1988

Constituição da República Federativa do Brasil. S.Paulo, 31a. edição, 1986

- BUJANDA, Fernando Sain de - Hacenda y Derecho: Estudios de Derecho Financiero. III. Madrid, Institutos de Estudios Políticos, 1963
- CABRAL, Pedro Monso - Alguns Problemas da Discriminação de Rendas no Brasil. Salvador, Livraria Editora Progresso, 1960
- CAMPELLI, Adalberto J. Ramos e Outros - "Incentivos Fiscais", in VVAA. Finanças e Mercados de Capitais no Brasil. Coordenador Geraldo Hess. R. de Janeiro, Forum Editora, 1969
- CANTIZANO, Dagoberto Liberato. O Sistema Tributário na Constituição e Suas Implicações no Direito Tributário Nacional. R. de Janeiro, Ed. Rio, 1978
- CANTO, Gilberto Ulhan - "Sistema Tributário Brasileiro" in VVAA. Curso de Direito Financeiro. Publicação nº 6. R. de Janeiro, Instituto Brasileiro de Direito Financeiro Edições Financeiras S/A, 1958
- \_\_\_\_\_ - Temas de Direito Tributário, vol. III. R. de Janeiro, Ed. Alba. Ltda, 1964
- CARON, Osvaldo - Temas de Direito Tributário. S. Paulo, Max Limonad Editora, 1976
- CARRAZA, Roque Antonio - O Regulamento no Direito Tributário Brasileiro, S. Paulo, Ed. Revista dos Tribunais Ltda, 1981
- \_\_\_\_\_ "Autonomia Municipal e Tributação" in VVAA. Revista de Direito Tributário, ano 7, nº 23/24. S. Paulo, Ed. Revista dos Tribunais Ltda, Janeiro-junho, 1983
- \_\_\_\_\_ Conflitos de Competência: Um caso Concreto. S. Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 1984
- CARVALHO, A.A. Contreiras de - Doutrina e Aplicação do Direito Tributário. R. de Janeiro, Livraria Freitas Bastos S/A, 2a. edição, 1973

CARVALHO, Paulo de Barros. "O Instituto da Isenção como Instrumento de Extrafiscalidade", in VVAA. VII Jornada das Latinoamericanas de Derecho Tributario, Caracas, Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario- Associação Venezolana de Derecho Tributario, 1975

Teiro da Norma Tributário. SPaulo, Ed. Revista dos Tribunais Ltda, 1981

CAVALCANTE FILHO, e Outros, José Paulo e Outros- Direito Tributário Moderno. Coordenador José Souto Maior Borges. S. Paulo, José Bushatsky, Editor, 1977

CHAND, Sheetal - "O Papel Estabilizador da Política Fiscal: Medida e Avaliação de seus Efeitos. VOL.4 nº 1." in VVAA. Finanças e Desenvolvimento. R. De Janeiro, Fundação Getúlio Vargas, Fundo Monetário Internacional - Banco Mundial, março, 1984

CELESTINO, João Baptista-Direito Tributário nas Escolas. S. Paulo, Sugestões Literárias S/A, 2a. edição, 1976

CORRÊA, Walter Barbosa - "Política Extrafiscal e a Concentração Urbana", in VVAA. IV Congresso Internacional de Estudos Tributários - IV Congresso Interamericano de Tributação, Coordenação Geral Djalma de Campos et alii. S. Paulo, Editora Resenha Tributária Ltda, 1980.

COSTA, Fabiano José de Sidou e - "Fins do Estado", in VVAA. Revista do Curso de Direito, vol XX. Fortaleza, Imprensa Universitária da Universidade Federal do Ceará, 1979

COSTA; Ramos Valdes - Curso de Derecho Tributario, Tomo I Montevideo, Colombiano, 1970

COSTA, Ramon Valdes e Outros. Reforma Tributária Para América III: Modelo de Código Tributário. Washington D.C., Union Panamericana -Secretaria General, Organizacion de los Estados Americanos, 1967

CUDDINGTON, John T. - "Livre Comércio 'versus' Protecionismo: Uma Perspectiva" in VVAA. Tarifas, Quotas e Co

mércio: A Política do Protecionismo.R. de Janeiro, Zahar Editores, 1981

DALTON, Hugh - Princípios de Finanças Públicas. R. de Janeiro, Fundação Getúlio Vargas, 4a. edição, 1980

DERZI, Mosabel de Abreu Machado e COELHO, Sacha Calmon Navarro - "O Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana", in VVAA. I Congresso Internacional de Estudos Tributários - IV Congresso, Interamericano de Tributação, Coordenação Geral Djálma de Campos et alii.S.Paulo,Ed. Resenha Tributária Ltda, 1980

DEODATO, Albert - Manual de Ciência das Finanças. S. Paulo, Ed. Saraiva, 14a. edição, 1976

DOBB, Maurice Hebert. A Evolução do Capitalismo.S.Paulo, Abril Cultural, 1983

DUE, John F. Tributação Indireta nas Economias em Desenvolvimento.S.Paulo,Ed. Perspectiva,s/data

"La Experiencia de los Estados Unidos, como Zona de Livre Comércio, en Materia Tributaria", in VVAA. Temas Tributarios, Ensayos sobre Administracion Politica y Derecho Tributario, vol. 2. Cordoba, Ediciones Machi, 1970

DUQUE, José Guimarães. "O Problema das Secas", in VVAA. Diagnóstico Sócio Econômico do Ceará. Coordenador Geral .João José S. Parente.Fortaleza, IPE-SUDEC, Imprensa Universitária do Ceará, 1964

DUVERGER, Maurice - Instituciones Financieras. Barcelona, Bosch Cosa Editorial, 1960

Finances Publiques, Paris, Presses Universitaires de France, 5a. edição, 1965

ECKSTEIN, Otto - Economia Financeira: Introdução à Política Fiscal.R.de Janeiro, Zahar Editores, 1971

EHEBERG-BOESLER - Princípios de Hacienda. Barcelona, Editorial Gustavo Gili S/A, versão da 7a. edição alemã com aprendice sobre a fazenda espanhola, 1944

FALÇÃO, Amílcar de Araújo. Introdução ao Direito Tributário. R. de Janeiro, Ed. Financeiras S/A, 1959

Sistema Tributário Brasileiro: Discriminação de Rendas. R. de Janeiro, Ed. Financeiras S/A, 1965

Direito Tributário Brasileiro. S. Paulo, Sugestões Literárias S/A. 3a. edição, 1973

Fato Gerador da Obrigação Tributária. S. Paulo, ed. Revista dos Tribunais, 4a. edição, 1977

FALCÃO, Amílcar de Araújo e outros. Repertório Enciclopédico do Direito Brasileiro, vol. XXIX. Coordenadores J.M. de Carvalho Soutos et alii. R. de Janeiro, Ed. Borsoi, s/data

FANUCCHI, Fábio-Reforma Constitucional Tributária, Estudo da Emenda Constitucional nº 18, Anteprojeto do Código Tributário. S. Paulo, Ed. Atlas, 1966

Curso de Direito Tributário Brasileiro, 2 volumes. S. Paulo, Ed. Resenha Tributária, 1975

FARIA, Sylvio Santos - Problemas Jurídicos e Econômicos da Tributação. Salvador, Livraria Progresso Editora, 1958

Iniciação Financeira. S. Paulo, José Bushatsky, Editor, 1979

FLOREZANO, Zola. Curso Superior de Direito Tributário. S. Paulo, Sugestões Literárias S/A, 3a. edição, 1973

FLORIDO, Luiz Augusto Irineu-Curso de Direito Tributário. S. Paulo, Edição Saraiva, 1980

FONROUGE, Carlos Giuliani e Outros. Reforma Tributária para América Latina III: Modelo de Código Tributário. Washington D.E., Union Panamericana-Secretaria General, Organizacion de los Estados Americanos, 1967

- FRANCO, Gabriel - Princípios de Hacienda Pública. Madrid. Editorial de Drecho Financiero, 1967
- FRIEDMAN, Milton e FRIEDMAN, Rose D. - Capitalismo e Liberdade. S. Paulo, Abril Cultural, 1984
- FURTADO, Celso - Pequena Introdução ao Desenvolvimento : Enfoque Interdisciplinar. S. Paulo, Ed. Nacional, 1980
- Cultura e Desenvolvimento em Época de Crise. R. de Janeiro, Paz e Terra, 2a. edição, 1984
- GASPAR FILHO, Walter. 1.000 Perguntas de Direito Tributário. R. de Janeiro, Ed. Rio, 2a. edição, 1982
- GASTALDI, J. Petrelli. Iniciação ao Curso de Direito Tributário. S. Paulo, Ed. Saraiva, 1965
- GEORGE, Henry - Proteção ou Livre Câmbio? R. de Janeiro, Ed. Casa Mandarino, 1939
- GERLOFF, Willhelm y NEUMARK, Fritz - Tratado de Finanzas, 2 volumes, B. Aires, El Atenev, 1961
- GIDE, Carlos. Compêndio d'Economia Política. P. Alegre, Livraria Globo, 1929
- GIL, Otto Eduardo Vizeu. Imposto Sobre Vendas e Consignações: Comentários à Nova Lei nº 687, de 29 de dezembro de 1951, e ao seu Regulamento, Decreto nº 12.162, de 1953. R. de Janeiro, Ed. Financeiras S/A, 1954
- GIRÃO, Raimundo. A Receita Pública: Aspecto Brasileiro. Ceará, Ed. Fortaleza, s/data
- GRECO, Marco Aurélio. Norma Jurídica Tributária. S. Paulo. Ed. Saraiva, EDUC, 1974
- "Perfil do Sistema Tributário Constitucional Brasileiro", apêndice in Os Sistemas Fiscais, Pierre Beltrame. Coimbra, Livraria Almediva, 1976
- GNAZZO, Edison - "Los Incentivos Tributarios al Desarrollo Economico", in VVAA. VIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Caracas, Asociacion Venezolana de



- GOMES, Alfredo - Introdução à Economia: Subsídios Históricos e Doutrinários. R. de Janeiro, Livraria Agir Editora, 1958
- GOMES, Luiz Souza - O Que Devemos Conhecer de Economia Política e das Finanças. R. de Janeiro, Livraria Tupa, Editora, s/data
- GOMES, Orlando - Direito Econômico e Outros Ensaio. Salvador, Ed. Distribuidora de Livros Ltda, 1975
- GOMES, Orlando e VARELA, Antunes - Direito Econômico. S. Paulo, Saraiva, 1977
- GOODE, Richard . "La Imposicion sobre el Ahorro y el Consumo en los Países Subdesarrollados", in VVAA. Temas de Direito Tributario: Ensayos sobre Administración Política y Derecho Tributario, vol. 2. Cordoba, Edicione Macchi, 1970
- GRAU, Eros Roberto - Conceito de Tributo e Fontes do Direito Tributário. S. Paulo, Ed. Resenha Tributária - IBET, 1975
- GRIZIOTTI, Benvenuto - Principios de Ciencia de las Finanzas. Tradução e Notas por Dino Jarach. Buenos Aires, Editorial Depalma, 1949
- Impuestos Directos y Reforma Impositiva: Principios Generales de Derecho Ciencia y Política de los Tributos, Cordoba, Imprensa de la Universidad, 1927
- GROVES, Harold M. Finanzas Publicas. México, Editorial Trillas, 4a. edição, 1975
- GUDIN, Eugênio. Princípios de Economia Monetária, 2º vol. R. de Janeiro. Livraria Agir Editora, 2a. edição, 1956
- GUIMARÃES, Ylves J. de Miranda. Os Princípios e Normas Constitucionais Tributários: Sua Classificação em Função da Obrigação Tributária. S. Paulo, Ed. Universidade' de São Paulo, 1976

A Situação Atual da Parafiscalidade no Direito Tributário. S. Paulo, José Bushatsky, Editor, 1977

HARADA; Koyoshi - Dois Temas de Direito Tributário. S. Paulo, Ed. Resenha Tributária, 1976

HELLER, Jack e KAUFFMAN, Kenneth - Incentivos Fiscales Para el Desarrollo Industrial. México, Centro de Estudios Monetários Latinoamericanos, 1965

HOBSON, John A. A Evolução do Capitalismo Moderno: Um Estudo da Produção Mecanizada. S. Paulo, Abril Cultural, 1983

HOLANDA, Antonio Nilson Craveiro - Incentivos Fiscais e Desenvolvimento Regional. Fortaleza, Banco do Nordeste do Brasil, 1975

HUGON, Paul. O imposto.R. de Janeiro, Ed. Financeiras S/A, 2a. edição, 1951

História das Doutrinas Econômicas. S. Paulo, Ed. Atlas S/A, 1959

ICHIHARA, Yoshiaki - Direito Tributário : Uma Introdução. S. Paulo, Ed. Atlas, 1979

JARACH, Dino - Curso Superior de Derecho Tributário, 2º vol. Buenos Aires, Linceo Profesional "Cima", 1957

"Impuesto Sobre el Patrimonio y las Sucesiones y Donaciones" in VVAA. Temas Tributarios, Ensayos sobre Administración Política y Derecho Tributario, vol. I. Coordinador William Leslie Chapman. Buenos Aires, Ediciones Maceñi, 1968

JOÃO XXIII - Sobre a Recente Evolução da Questão Social - Carta Encíclica Mater el Magistra. Petrópolis, Ed. Vozes, 9a. edição, 1984

KEYNES, John Maynard - Teoria Geral do Emprego do Juro e do Dinheiro. R. de Janeiro, Ed. Fundo de Cultura S/A, 1964

- KLEIN, Lawrence R. La Revolucion Keynesiana. Madrid, Editorial Revista de Derecho Privado, 1952
- LAZARIN, Antonio -Introdução ao Direito Tributário. S. Paulo, Ed. Atlas S/A, 1984
- LAUFENBURGER, Henry, Finanças Comparadas, Vol.II.R. de Janeiro, Ed. Financeiras S/A, s/data
- Finances Publiques. Paris, Recueil Sirey, 1947
- LEÃO, Armando Zurita e LIMA, Geraldo Tereira - Imposto Sobre Produtos Industrializados: Comentários. S. Paulo, João Bushatsky, Editor, 1973.
- LEÃO XIII - Condição dos Operários-Encíclica Rerum Novarum. Ed. Vozes Ltda, 13a. edição, 1980
- LEITE, Antonio E.M.S.Paula - Introdução ao Direito Tributário Brasileiro. Petrópolis, Ed. Vozes, 1976
- LINHARES, Josaphat. A Reforma Tributária e suas Implicações nas Finanças dos Estados e dos Municípios. R. de Janeiro, Fundação Getúlio Vargas-Universidade Federal do Rio de Janeiro, 1973
- LIST, Georg Friedrich - Sistema Nacional de Economia Política. S. Paulo, Abril Cultural, 1983
- LOCKE, John - Segundo Tratado Sobre o Governo. S. Paulo, Abril Cultural, 2a. edição, 1978
- LONGO, Carlos Alberto - Finanças Públicas: Uma Introdução. S. Paulo, IPE - USP, 1984
- LOPES FILHO, Osíris de Azevedo. Regimes Aduaneiros Especiais. S. Paulo. Ed. Revista dos Tribunais, 1983
- LOUREIRO, Raul - Processo Executivo Fiscal: Decreto-Lei nº 960, Comentado. S. Paulo. Ed. Saraivam 1953
- MACHADO, Hugo de Brito - Curso de Direito Tributário. R. de Janeiro, Ed. Forense, 2a. edição, 1981

- MAGALHÃES, Roberto Barcelos - A Constituição Federal de 1967 Comentada, Tomo I (arts. 1 a 106) R. de Janeiro, José Konfino Editor, 1967
- MAGANO, Otávio Bueno. Introdução ao Direito Econômico. S. Paulo, Ed. Juriscredi Ltda, s/data
- MAIA, José Motta - Comentários ao Código Tributário Nacional. S. Paulo, José Bushatsky, Editor, 1972
- MAIA FILHO, Napoleão Nunes - Herança Liberal e Tentação Tecnocrática. Fortaleza, Imprensa Oficial do Ceará, 1982
- MALMESBURY, Thomas Hobbes - Leviatã ou Materia, Forma e Poder de um Estado Eclesiástico e Civil. S. Paulo, Abril Cultural, 1983
- MARINHO, Henrique J.M. Noções de Política Monetária: Uma Abordagem Brasileira. R. de Janeiro, Ed. Campus, 1983
- MARSHALL, Alfred. Princípios de Economia: Un Tratado de Introduccion. Madrid, Aguilar S/A de Ediciones, 2a. edição, 1954
- MARTINS, Cláudio - Normas Gerais de Direito Tributário. Fortaleza, Imprensa Universitária do Ceará, 1968
- \_\_\_\_\_ Compêndio de Finanças Públicas. S. Paulo, José Bushatsky, Editor, 2a. edição, 1976
- MARTINS, Ives Gandra da Silva - Direito Econômico e Tributário: Comentários e Pareceres. S. Paulo, Ed. Resenha Tributária, 1982
- \_\_\_\_\_ Direito Constitucional Tributário. Belém, CEJUP 1984
- MARTINS IVES, Gandra da Silva e Outros - Curso de Direito S. Paulo, Saraiva. Centro de Estados de Extensão Universitário, 1982
- MARTINEZ, Francisco. Derecho Tributário Argentino. Tucuman, Universidad Nacional de Tucuman, 1956

- MARX, K.ENGELS, F.Manifesto do Partido Comunista.S. Paulo,Ed. Escrita, 2a. edição, 1968
- MEDEIROS, Aury Felix de. Direito e Processo Tributário Judicial: Teoria e Prática. S.Paulo,Livraria Jurid Vellenich Ltda,s/data.
- MEIRA, Silvio.Direito Tributário Romano.S.Paulo,Ed.Revista dos Tribunais, 1978
- MEIRELLES, Helly Lopes - Direito Municipal Brasileiro , 1º Vol. S.Paulo, Ed. Revista dos Tribunais,1964
- \_\_\_\_\_ Finanças Municipais.S.Paulo.Ed. Revista dos Tribunais, 1979
- MELLO, Arnon de-Desigualdade Regionais e Legislação Tributária.Discurso pronunciado na Sessão de 17.05.72 no Senado Federal .Brasília.Senado Federal,Serviço Gráfico, 1972
- MELO FILHO, Álvaro- Teoria e Prática dos Incentivos Fiscais: Introdução ao Direito Premial.R. de Janeiro, Eldorado Tijuca, 1976
- MERSAN, Carlos A. "Incentivos Fiscales para el Desarrollo " in VVAA., VII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Caracas,Instituto, Latinoamericano de Derecho Tributario-Associacion Venezolana de Derecho Tributario, 1975
- MENEZES, Djacir -Curso de Economia Política R. de Janeiro, Livraria Editora Freitas Bastos, 1947
- MICHELI, Gian Antonio -Curso de Derecho Tributario. Madrid, Editoriales de Derecho Reunidas, 1975
- MILL, John Stuar - Princípios de Economia Política.S.Paulo, Abril Cultural, 1983
- MIRANDA, Pontes de.Comentários à Constituição de 1946 , vol II. S.Paulo,Max Limonad, 2a. edição, 1953

Comentário à Constituição de 1967, com a Emenda de 1969, vol III. S. Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 1970

- MONTEIRO, Manuel Gonçalves. Elementos de Direito Aduaneiro e de Técnica Pautal. Lisboa, Junta de Investigações do Ultramar, 1964
- MONTENEGRO, João Alfredo. Finanças Públicas e Pleno Emprego. Fortaleza, Imprensa Universitária do Ceará, 1961
- MONTORO, André Franco. Introdução à Ciência do Direito, 1ª vol. S. Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 9ª edição, 1980.
- MORAES, Bernardo Ribeiro de - Curso de Direito Tributário: Sistema Tributário da Constituição de 1969. São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais Ltda, 1973
- MORAES, Bernardo Ribeiro de . Compêndio de Direito Tributário. R. de Janeiro, Forense, 1984
- MORAES, Oswaldo - Curso de Legislação Tributária, S. Paulo , Ed. Saraiva, 1974
- MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo - Curso de Direito Administrativo: Parte Introdutória .Parte Geral e Parte Especial, S. Paulo, Companhia Editora Forense, 3ª edição, 1976.
- MORSELLI, Emanuele - Curso de ciência das Finanças Públicas. Introdução e Princípios Gerais. R. de Janeiro. Ed. Financieiras S/A, 1959.
- MUSGRAVE, Richard Abel - Teoria das Finanças Públicas: Um Estudo da Economia Governamental. 2 volumes. S. Paulo, Atlas, 1976
- MUSGRAVE, Richard A. e MUSGRAVE, Peggay B. Finanças Públicas: Teoria e Prática. E. de Janeiro, Campus. S. Paulo, Ed. da Universidade de São Paulo, 1980

MYRDAL, Gunnar - Los Efectos Economicos de la Política Fiscal. Madrid, M. Aguilar Editor, 1948

Aspectos Políticos da Teoria Económica. S. Paulo, Abril Cultural, 1984

NAHARRO José Maria - "Los Impuestos Sobre la Producción y el Desarrollo Económico" in VVAA. Temas Tributarios: Ensayos sobre Administración Política y Derecho Tributario, vol. 2. B.Aires, Ediciones Macchi, 1970.

NASCIMENTO, Carlos Valder do. Princípios Fundamentais da Legislação Tributaria. R. de Janeiro, Livraria Freitas Bastos S/A, 2a. edição, 1984

NEUMARK, Fritz. Problemas Economicos y Financieros del Estado Intervencionista. Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1963

NOGUEIRA, José Geraldo Ataliba - Noções de Direito Tributário. S. Paulo Ed. Revista dos Tribunais, 1964

NOGUEIRA, Paulo Roberto Cabral. Do Imposto sobre Produtos Industrializados. S. Paulo, Ed. Saraiva, 1981

NOGUEIRA, Ruy Barbosa - Direito Tributário Comparado. S. Paulo, Ed. Saraiva, 1971

Curso de Direito Tributário. S. Paulo, Ed. Saraiva, 5a. edição, 1980

NOGUEIRA, Ruy Barbosa e NOGUEIRA, Paulo Roberto Cabral - Teoria e Prática do Direito Tributário. S. Paulo, Ed. Resenha Tributária, 1975

Direito Tributário Aplicado. S. Paulo, Ed. Forense, 1976

Direito Tributário Aplicado e Comparado. 2 volumes. R. de Janeiro, Forense, 1977

OLIVEIRA, Jonne Dolácio de - "A Discriminação Constitucional de Rendas no Sistema Tributário Vigente" in VVAA.

I Congresso Internacional de Estudos Tributários -  
IV Congresso Interamericano de Tributação - Coordena  
ção Geral. Djalma de Campos et alii. S. Paulo, Ed. Resenha  
Tributária Ltda, 1980

OLIVEIRA, Yonne Dolácio de et alii. Curso de Direito Tri  
butário. Coordenador Chefe: Ives Gandra da Silva. S.  
Paulo, Saraiva, Centro de Estudos de Extensão Universi  
tária, 1982

PACIULLI, José - Direito Financeiro. S. Paulo, Ed. Saraiva, 2a  
edição, 1973

PAES, P.R. Tavares - Comentários ao Código Tributário Na  
cional. S. Paulo. Ed. Saraiva, 1981

PAGLIARINI, Mauro Fernandes - Apontamentos de Direito Fi  
nanceiro e Finanças Aplicada. S. Paulo, Sugestões Literá  
rias S/A, 1970

PAJISTE, Bernard - Introdução à Política Fiscal - R. de Ja  
neiro. Ed. Financeiras S/A, s/data.

PARETO, Vildredo. Manual de Economia Política. B. Aires,  
Editorial Atalaya, 1945

PAULSEN, Andreas - La Nueva Teoría Económica: Uma Intro  
ducción a la Teoría Económica de John Maynard Keynes  
y a la Política de Pleno Empleo. B. Aires, Livraria "El  
Ateneo". Editorial, 1957

PAULOS, José Estevez - "Los Incentivos Tributarios al  
Desarrollo Economico " In VYAA. VII Jornadas Latino  
americanas de Derecho Tributario. Caracas. Instituto  
Latinoamericano de Derecho Tributario Asociacion Ve  
nezolana de Derecho Tributario, 1975

PAULO II, João - Sobre o Trabalho Humano. Carta Encíclica'  
Laborem Exercens. Petrópolis, Editora Vozes, 1984

PEDRA, Glacy F - Você Conhece Direito Tributário? R. de Ja  
neiro, Ed. Rio, 2a. edição, 1979



- PEREIRA, Moacir Araújo. "Imposto" in VVAA. Repertório Enciclopédico do Direito Brasileiro. Vol. XXV. Coordenadores: J.M. de Carvalho Santos et alii. R. de Janeiro, Editor Borsóï ,s/d
- PETER Hans - Introducción a la Economía Política. B. Aires, Librería El Ateneo Editorial, 1957
- PETTY, William - "Aritimética Política" in Obras Economicas. S. Paulo, Abril Cultural, 1983
- \_\_\_\_\_ "Tratado dos Impostos e Contribuições" in Obras Economicas. S. Paulo, Abril Cultural, 1983
- \_\_\_\_\_ "Verbum Sapienti" in Obras Economicas. S. Paulo Abril Cultural, 1983
- PHILIP, Kjeld - La Política Financiera y la Actividad Económica. Madrid, Aguilar S/A de Ediciones, 1949
- PIGOU, A.C. La Economía del Bienestar. Madrid, M. Aguilar, Editor, 1946
- PINASSI, Ayrton. O princípio da Legalidade Tributária. Campinas, Edições Julex, 1976
- PIO XI - Sobre a Restauração e Aperfeiçoamento da Ordem Social. Encíclica Quadragésimo Anno. Petrópolis, Ed. Vozes Ltda . VI edição, 1962
- PUGLIESE, Mário. Instituciones de Derecho Financiero, México 1, DF., Editorial Porrúa S/A, 2a. edición, 1976
- QUEIROZ, José Wilson Nogueira de - Direito Economico. R. de Janeiro, Forense , 1982
- RAMOS, Ignácio Blanco-Derecho Tributario: Parte General y Legislación Española. Barcelona, Editorial Ariel , 2a. edición, 1976
- RÉGNIER, João Roberto Santos - A Norma de Isenção Tributária. S. Paulo, Ed. Resenha Tributária-EDUC-1975

REZENDE, Fernando-Finanças Pública.S.Paulo,Ed. Atlas S/A,  
1979.

RICARDO, David. Princípios de Economia Política e Tribu  
tação.S.Paulo, Abril Cultural, 1982

RODRIGUES, Carlos Roberto Martins - "Posturas de Inter  
venção do Estado no Domínio Econômico" in VVAA. Revis  
ta da Faculdade de Direito XXIV/2. Fortaleza, Faculda  
de de Direito do Centro de Estudos Sociais Aplicados  
da UFC, 1983

ROSA, Edgar Lincoln de Proença - A Questão do Decreto -  
Lei Sobre Tributos: O Princípio da Legalidade Tributã  
ria e sua Exceção Formal.S.Paulo,Ed. Revista dos Tri  
bunais Ltda, 1982

ROSA JÚNIOR, Luiz Emugdio F.da -Manual de Direito Finan  
ceiro e Dirieto Tributário,vol . I.R. de Janeiro, Li  
vrraria Freitas Bastos S/A., 4a. edição, 1983

SALAZER, Antonio-A Reorganização Financeira: Dois Anos  
no Ministério das Finanças: 1928-1930. Coimbra, Coim  
bra Editores Ltda, 1930

SAMUELSON, Paul A- Curso de Economia Moderna. Madrid, A  
guilar S/A de Ediciones, 2a. edición, s/data

SANTOS, Manoel Lourenço dos - O Sistema Tributário Brasi  
leiro e a Emenda Constitucional nº 18. Portaleza, Tipo  
grafia Minerva, 1966

\_\_\_\_\_ Direito Tributário.S.Paulo, Sugestões Lite  
rárias S/A. 1967

\_\_\_\_\_ "Finanças Públicas Ordinatórias" in VVAA .  
Nomos- Revista do Curso de Mestrado. nº 2. Fortaleza,  
Curso de Direito da UFC, 1980

SANTOS, Roberto. A Economia do Estado do Pará. Belém ,  
IDESP, 1978.

- SAY, Jean-Baptiste. Tratado de Economia Política. S. Paulo, Abril Cultural, 1983
- SCHMOLDERS, Gunther. Teoria General del Impuesto. Madrid, Ed. Derecho Financiero, 1962
- SCHUMPETER, Joseph A. - História da Análise Econômica. R. de Janeiro, Centro de Publicações Técnicas da Aliança-Missão Norte-Americana de Cooperação Econômica e Técnica no Brasil-USAI0, 1964
- SELIGMAN, Edwin R.A. L'Impôto Progressif en Theorie et en Pratique. Paris, V Giard S E. Briere Libraires - Editeurs, 1909.
- SHOUP, Carl S - "La Politica Impositica en las Economias en Desarrollo". in VVAA. Temas Tributarios-Ensayos sobre Administración Política y Derecho Tributario. vol. I. Coordenador: William Leslie Chapman. B.Aires, Ed. Macchi, 1968
- SIDOU, J.M. Othon - A Natureza Social do Tributo. R de Janeiro, Forense, 2a. edição, 1982
- SILVA, Adauto Quirino. Comentários ao Sistema Tributário Constitucional Brasileiro, Art. 18 a 24. S.Paulo, Ed. Sugestões Literárias S/A, 1980
- SILVA, De Plácido e - Noções de Finanças e Direito Fiscal. Curitiba, Ed. Guaíra Ltda, 3a. edição, s/data
- \_\_\_\_\_ Vocabulário Jurídico .Vól. II. D.I. Forense , R. de Janeiro, 4a. edição, 1935
- SILVA, Fernando A. Rezende da - O imposto Sobre a Renda e a Justiça Fiscal. R. de Janeiro, IPEA-INPES, 1974
- \_\_\_\_\_ Finanças Públicas. S.Paulo, Ed. Atlas S/A, 1983
- SILVA, Fernando A. Rezende da, e SILVA, Maria da Conceição - O Sistema Tributário e as Desigualdades Regionais: Uma Análise da Recente Controvérsia sobre o ICM. R. de Janeiro, IPEA-INPES, 1974

- SILVA, Gerson Augusto da. Sistema Tributário Brasileiro.  
R. de Janeiro, s/editora, 2a. edição, 1948
- SILVA, Pedro Melo da - Os Incentivos Fiscais Como Instru-  
mento de Desenvolvimento. Belém-SUDAM, 1978.
- SINGER, Paul - Economia Política do Trabalho: Elementos  
Para uma Análise Histórico-Estrutural do Emprego e  
da Força de Trabalho no Desenvolvimento Capitalista.  
S. Paulo, Ed. Hucitec, 1977.
- SMITH, Adam - A Riqueza das Nações: Investigação Sobre  
Sua Natureza e Suas Causas. 29 volumes. S. Paulo, A  
bril Cultural, 1983
- SOUZA, Daniel Coelho de - Introdução à Ciência do Direi-  
to. R. de Janeiro, Fundação Getúlio Vargas em convê-  
nio com a UFPa, 1972
- SOUZA, Neomésio José de - Intervencionismo e Direito :  
Uma Abordagem das Repercussões, R. de Janeiro, AIDE ,  
1984
- SOUZA, Rubens Gomes de - Estudos de Direito Tributário .  
S. Paulo, Ed. Saraiva, 1950
- \_\_\_\_\_ "Direitos Parafiscais; Normas Gerais, Discri-  
minação de Rendas, Código Tributário Nacional" in VV  
AA. Curso de Direito Financeiro. R. de Janeiro, Insti-  
tuto de Direito Financeiro-Edições Financeiras S/A ,  
Publicação nº 6, 1958
- \_\_\_\_\_ Compêndio de Legislação Tributária. S. Paulo ,  
Ed. Resenha Tributária Ltda, 1935
- SOUZA, Washington Peluso Albino de - Direito Econômico .  
S. Paulo, Ed. Saraiva, 1980
- TARSHIS, Lorie - Elementos de Economia Política. Intro-  
ducion a la Teoría del Precio y la Ocupacion, México,  
Aguilar, 1950

- TENÓRIO, Igor - Curso de Direito Financeiro Brasileiro. S. Paulo, Ed. Resenha Tributária, 1935
- TILBERY, Henry e Outros - Estudos Tributários em Homenagem a Rubens Gomes de Souza. S.Paulo, Ed. Resenha Tributária, 1934
- TROTABAS, Louis - Science et Technique Fiscales. Paris, Dalloz, 2a. edition, 1962
- TRUBER, David M. et alii. O Mercado de Capitais e Os Incentivos Fiscais. IIº vol. R. de Janeiro, IN-APEC, 1971
- UCKMAR, Victor. Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário. S.Paulo, Ed. Revista dos Tribunais Ltda, EDUC, 1976
- URQUIDI, Víctor L - "La Política Fiscal en Desarrollo Económico de America Latina" in VVAA. Temas Tributarios: Ensayos sobre Administración Política y Derecho Tributario. Vol. 2 .Cordoba, Ediciones Macchi, 1970
- VALÉRIO, Walter Paldes - Programa de Direito Tributário: Parte Geral. Porto Alegre, Ed. Aulina, 4a. edição, 1936
- VALLE, J. Rodrigues - Curso de Economia Política .R. de Janeiro, Livraria Freitas Bastos S/A, 2a. edição, 1975
- VALVERDE, Irapuan Ramalho e Outros - "Imposto de Renda" in VVAA. Finanças e Mercado de Capitais no Brasil . Coordenador Geral: G. Hess .R. de Janeiro, Forum Editora, 1969
- VASENA. Adalbert Kriger - "Política Fiscal, Inflación y Desarrollo Económico", in VVAA. Temas Tributarios: Ensayos sobre Administración Política y Derecho Tributario. Coordenador: William Leslie Chapman. B. Aires, Ediciones Macchi, 1968.

- VEIGA, Clóvis de Andrade. O Sistema Tributário na Constituição de 1967. S.Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 1967
- VEIGA FILHO, João Pedro da. Manual de Sciencia das Finanças. S.Paulo, Oficina Gráfica Monteiro Lobato, 1923
- VENANCIO FILHO, Alberto. A Intervenção do Estado no Domínio Econômico: O Direito Público Econômico no Brasil. R. de Janeiro, Fundação Getúlio Vargas, 1968
- VIANA, Arizio de - Orçamento Brasileiro. R. de Janeiro, Ed. Financeiras S/A., 2a. edição, 1950
- VIDIGAL, Geraldo de Camargo - Fundamentos do Direito Financeiro. S.Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 1973
- \_\_\_\_\_ "Distribuição de Receitas Tributárias", in VV AA. Comentários ao Código Tributário Nacional. Vol. 2. Coordenadores: Hamilton Dias de Souza et alii. S. Paulo, José Bushatsky, Editor, 1976
- VILLEGAS, Héctor B. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. 2 vol. B.Aires, Ediciones Depalma, 3a. edición, 1979
- WALRAS, Léon- Compêndio dos Elementos de Economia Política Pura. S.Paulo, Abril Cultural, 1983
- WORMS, Emile- Exposé Elémentaire et Critique de la Science des Finances. Paris, A.Giar, Libraire Editeur, 1981
- XAVIER, Alberto- Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação. S.Paulo, Ed. Revista dos Tribunais Ltda, 1978.