

RVMD, Brasília, V. 9, nº 2, p. 181-211, Jul-Dez, 2015

SELETIVIDADE TRIBUTÁRIA E POLÍTICA FISCAL*

TAX SELETIVITY AND FISCAL POLICY

Cesar Duarte Barbosa**

Maurin Almeida Falcão***

RESUMO

Este artigo tem como objetivo precípuo a análise do instituto da seletividade tributária e o seu cotejo com as diretrizes da política fiscal. Para isso serão consideradas as diversas variáveis que incidem sobre a formulação da política fiscal tais como o orçamento público e a ordem econômica. Contudo, com o intuito de oferecer uma melhor compreensão do tema, se fará necessário uma exposição sobre a convergência entre direito e economia, domínios indissociáveis na elaboração da política fiscal. Assim é que a seletividade tributária, como escopo central do trabalho, será submetida ao crivo da pós-modernidade e como postulado jurídico importante da política fiscal brasileira.

Palavras-chave: Política fiscal. Seletividade tributária. Orçamento Público. Ordem econômica.

ABSTRACT

This article aims the analysis of the tax selectivity and its comparison with the guidelines of fiscal policy. In this direction, it should be considered several variables that affect the formulation of fiscal policy such as the public budget and the economic order. However, in order to provide a better understanding of the theme, it will need a description on the convergence between law and economics, inseparable fields in the development of fiscal policy. Thus, the tax selectivity, as the central scope of work will be submitted to the test of postmodernity and how important legal postulate of Brazilian fiscal policy.

Keywords: Fiscal policy. Tax selectivity. Public budget. Economic order.

* Artigo recebido em: 23/11/2015

Artigo aceito em: 30/12/2015

** Graduado em Direito pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos, UNISINOS, 2012/2. Advogado. E-mail: cesard.barbosa@gmail.com

*** Professor do Mestrado em Direito e dos curso de Direito e Relações Internacionais da Universidade Católica de Brasília. Pós-doutor pela Universidade de Paris I-Panthéon-Sorbonne. Doutor em Direito Tributário Internacional pela Universidade de Paris XI-Sud. Membro do Instituto Internacional de Ciências Fiscais-2ISF. E-mail: mfalcao@pos.ucb.br



SUMÁRIO

1. Introdução.
2. A relação entre direito e economia.
3. A construção doutrinária e ideológica da política fiscal na pós-modernidade.
4. A seletividade tributária como princípio e postulado jurídico de aplicação da política fiscal brasileira.
5. Orçamento público, seletividade e política fiscal.
6. Ordem econômica, seletividade e política fiscal.
7. Conclusão.
8. Referências.

1 INTRODUÇÃO

A relação entre direito e economia proporcionou novas perspectivas de interpretação e aplicação de mecanismos jurídicos e econômicos em prol de propósitos políticos dos Estados. Além de garantir os recursos necessários à promoção das atividades e funções atribuídas ao Estado, o tributo também passou a ser empregado como mecanismo de intervenção na economia. Desse modo, o desenvolvimento econômico e social ordenado, diferentemente de um desenvolvimento programado ou dirigido, tornou possível conciliar os objetivos sociopolíticos aos princípios jurídicos que fundamentam e norteiam as modernas democracias. Em consequência, as escolhas políticas de ordenação da economia passaram a influenciar as políticas fiscais, o que se constituiu em grande avanço democrático, fato esse que perdura até os dias atuais. Nesse sentido, o presente trabalho tem como escopo analisar a formação do conceito da seletividade tributária como princípio e postulado de nosso ordenamento jurídico, bem como a sua interpretação e aplicação consoante o “estado ideal” de política fiscal projetado pela Constituição Federal de 1988. Em um primeiro momento, com o intuito de oferecer um melhor entendimento do tema a ser enfrentado, o artigo tratará da relação entre direito e economia. Em seguida, será objeto de apreciação, o percurso doutrinário e ideológico da política fiscal a partir de uma prospecção sobre os seus efeitos na pós-modernidade. Na sua fase posterior, finalmente, o artigo abordará o núcleo do tema proposto a partir do cotejo entre a seletividade tributária e a política fiscal. Em sua última etapa, esse trabalho se esforçará no sentido de estabelecer uma conexão entre o seu

objetivo principal – a seletividade tributária e a política fiscal – com as variáveis do orçamento público e da ordem econômica.

2. A RELAÇÃO ENTRE DIREITO E ECONOMIA

Pode-se tomar como marco da relação entre direito e economia as ideias inicialmente divulgadas por jusnaturalistas como Locke e Hobbes, nas áreas da ciência política, da ética, e da filosofia, dentre outras, e que foram assimiladas por grandes pensadores como por exemplo Adam Smith e David Ricardo. Essa perspectiva deu início a uma profícua produção acadêmica na área do que passou a ser chamado, então, de economia política. A importância das teses jusnaturalistas se deve, pois, em razão do contraponto defendido em relação àquele exposto pela corrente histórica do direito, momento em que se passou a concebê-lo como ramo autônomo da ciência. Tal processo ocorreu por meio da aplicação de um método científico discursivo pelo qual se chegaria à racionalização da conduta humana, possibilitando, por isso, tanto a previsibilidade quanto a possibilidade de direcionamento ou controle do agir humano.¹ Macedo aduz ainda sobre o racionalismo jusnaturalista de forma a relacionar a natureza humana à economia política:

A ideia da existência de uma natureza humana que pode ser conhecida pela razão, interessa à economia. O racionalismo jusnaturalista aponta, ao se propor a conhecer e normatizar a ação humana, para uma noção de natureza humana decisiva na constituição da economia política. De fato, a subordinação da ação humana às ideias de regularidade e causalidade permite submeter as relações econômicas ao caudal reflexivo do racionalismo. O ‘homem econômico’, assim como a

¹ MACEDO, Bernardo Gouthier. **Economia e direito: um diálogo entre iguais**. São Paulo, SP: Saraiva, 2012, p. 213.

natureza humana, serão um dado da razão. Mais precisamente, um dado da razão jusnaturalista.²

O racionalismo jusnaturalista ganharia ainda mais força com o advento da filosofia positivista e o positivismo jurídico, influenciando o surgimento daquilo que passou a ser denominado de economia normativa.³ É precisamente dentro da economia normativa que a economia política atua com uma atenção especial à política fiscal com supedâneo na tributação.

De acordo com Lopes, a importância do direito aplicado à relação econômica é, justamente, a amplitude do espectro de atuação do direito, conhecida, no conceito clássico, como *“disciplina que se refere a todas aquelas interações humanas do ponto de vista do proibido, do permitido e do obrigatório”*.⁴ Nessa perspectiva, esclarece ainda o autor que as ações econômicas dos agentes não são meros atos mecânicos, mas sim decisões humanas livres realizadas segundo regras. Portanto, levando-se em consideração que as decisões econômicas, mesmo estando sujeitas ao livre arbítrio humano, interferirem sobre terceiros, torna-se imperioso que o Direito,

² Ibid, p. 214, apud COUTINHO, Maurício C. **Lições de Economia Política Clássica**. São Paulo/Campinas: Hucitec/ Ed. da Unicamp, 1993.

³ Segundo *The MIT dictionary of modern economics*, p. 310, a economia normativa é conceituada como: *Economic analysis which provides prescriptions or statements about what 'should be' rather than what 'is'. (...omissis...)* This type of economics may be contrasted with POSITIVE economics which is concerned with describing and analysing the economy as it is. In effect, normative economics is constructed from positive economics and some judgements about what society's objectives should be (also known as VALUE JUDGEMENT). Tradução livre: Análise econômica que fornece prescrições ou declarações sobre o que 'deve ser' e não o que 'é'. (...omissis...) Este tipo de economia pode ser contrastada com a economia POSITIVA, que está preocupada em descrever e analisar a economia como ela é. Com efeito, a economia normativa é construída da economia positiva a alguns julgamentos sobre quais os objetivos da sociedade deveriam ser (também conhecidos como JULGAMENTO DE VALOR).

⁴ LOPES, José Reinaldo de Lima Lopes. **Direito e economia: os caminhos do debate**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 233.

como ciência social, se volte para tais circunstâncias para, ao menos, regulamentar os constrangimentos legais que recaem sobre os agentes.⁵

Não obstante os benefícios trazidos do direito à economia, o diálogo entre as áreas de conhecimento logrou novas perspectivas também na interpretação e aplicação do primeiro. Nessa senda, destacam-se os trabalhos de Karl Renner sobre a função social da propriedade e dos contratos, numa abordagem voltada para a doutrina socialdemocrata do *welfare state* e de Karl Llewellyn. Este, inspirado no trabalho de Pound e Commons, além de outros autores da sua contemporaneidade, desenvolveu uma linha de pensamento voltada para os efeitos das instituições jurídicas sobre a economia e os custos econômicos das decisões e programas políticos.⁶ Nesse peculiar, ressaltam-se os pontos de apoio que o direito e a economia mutuamente se oferecem:⁷

- 1) O direito fixa e garante as pressuposições sobre as quais a economia repousa, especialmente a proibição da violência e da fraude;
- 2) O direito oferece os instrumentos com os quais a concorrência funciona (transferibilidade de direitos, de contratos, de capital);
- 3) O direito limita uma variedade de fins (práticas discriminatórias, por exemplo), o que torna a concorrência mais livre;
- 4) a legislação tributária e social, bem como a gestão da propriedade pública, afetam a produção e a distribuição de bens;
- 5) Como descoberto por Commons, os negócios entre particulares levam em consideração as regras do negócio, e o direito distribui o preço ao distribuir os deveres, sendo que os instrumentos jurídicos são cada vez mais reveladores de custos embutidos nas transações (como, por exemplo, os deslocamentos devidos à transferência de responsabilidade entre as partes);
- 6) Finalmente, o direito tem um longo histórico de estudos comparativos, consciente de que uma mesma instituição pode ser usada para atingir vários fins (funções) e que várias instituições são usadas para atingir um só fim.

⁵ Id., p. 232.

⁶ Id., p. 238.

⁷ Id., p. 242.

Percebe-se, portanto, uma interdependência inafastável na análise e estudo entre direito e economia, principalmente no que se refere a distribuição das responsabilidades legais e suas consequências frente aos objetivos econômicos politicamente eleitos pela sociedade. Deve ser incluída, neste ponto, a preservação das garantias e direitos individuais fundamentais. Por isso, para o desenvolvimento do presente trabalho será ressaltada a importância da análise da seletividade tributária como princípio de nosso sistema jurídico e sua interpretação e aplicação diante da política fiscal desenhada pelo legislador constituinte. De fato, necessário que se compare a interpretação hermenêutica aos efetivos resultados economicamente aferidos, a fim de se verificar qual a dimensão do tributo e seu impacto na produção e distribuição de bens e sua participação nos custos das transações entre particulares. A justificativa decorre, nesse caso, da necessidade de se compatibilizar a política fiscal e o sistema jurídico que norteia e regula as relações entre Estado e contribuinte.

Com efeito, se reconhece que essa maior proximidade da relação entre direito e economia ocorre de modo ordinário no âmbito do direito tributário, principalmente sobre o debate acerca do modelo que proporcione uma maior eficiência tributária/econômica aliada ao desenvolvimento econômico e social da sociedade. Deve ser observado que esse é o motivo de infindáveis debates acerca dos princípios normativos que devem reger o sistema jurídico fiscal. Esse processo ocorre tanto na esfera microeconômica, conciliando as despesas públicas à capacidade contributiva do cidadão, quanto na perspectiva

macroeconômica, em que o tributo é tomado como mecanismo de correção de falhas e externalidades decorrentes do mercado. Não obstante tais questões deve-se reconhecer que os estudos sobre referido tema sempre estiveram contaminados de questões políticas e ideológicas, as quais, no decorrer dos tempos, conduziram a política fiscal dos governos. Assim, cumpre avaliar de que forma a doutrina vem interpretando o princípio da seletividade tributária na execução da política fiscal constitucionalmente prevista.

3. A CONSTRUÇÃO DOUTRINÁRIA E IDEOLÓGICA DA POLÍTICA FISCAL NA PÓS-MODERNIDADE

A construção jurídica do tributo sempre esteve atrelada às concepções de ordem ideológica, política e econômica. De fato, o conceito e a amplitude dos sistemas fiscais decorrem diretamente de proposições econômicas e políticas para o custeio do Estado e o desenvolvimento social, todos discutidos no âmbito do parlamento, nos termos do princípio do consentimento. Nesse sentido, a política fiscal passou por mudanças com o decorrer dos tempos, sendo este o objetivo do presente estudo. Sem dúvida, os principais momentos que determinaram a consolidação das políticas fiscais em diversas economias até a atualidade.

A instauração da política fiscal como instrumento de desenvolvimento econômico e social tem como marco o ocaso do absolutismo monárquico, quando nasce, então, uma nova sociedade baseada no contratualismo tácito. A partir desse momento o debate político, influenciado pelas revoluções

econômicas da época, formou o conceito de Estado que, no plano político, estaria voltado para a doutrina liberal do Estado mínimo, não intervencionista e garantidor de direitos básicos e fundamentais como a propriedade privada e a proteção dos cidadãos. No plano econômico, o princípio da *laissez-faire* determinou, de forma inexorável, que os indivíduos teriam a liberdade de *“buscar no mercado o seu bem-estar e auferir as vantagens que consideram como resultantes de suas competências”*, dando origem, assim, ao *État gendarme*,⁸

Dessa forma, o tributo foi tomado pelos liberais clássicos como um preço pago pelo cidadão em contraprestação pelos serviços públicos utilizados, de onde surgiu a teoria do “imposto-preço” ou “imposto-troca”, consagrado posteriormente como o princípio da equivalência ou do benefício. Nesse novo modelo sociopolítico, os indivíduos encontrariam no mercado os mecanismos necessários ao equilíbrio da produção e da distribuição da renda por meio da mão invisível reguladora dessas forças. Logo, o sistema jurídico como um todo, e em especial o direito tributário, deveria focar na preservação desses valores.⁹ Outro fato importante na consolidação da política fiscal desta época foi a mudança de percepção do conceito de justiça fiscal. Os fisiocratas passaram a defender a ideia de “custo de produção”, excluindo do cálculo tributário tudo

⁸ FALCÃO, Maurin Almeida. “A construção doutrinária e ideológica do tributo: do pensamento liberal e socialdemocrata à pós-modernidade.” In: Jussara Suzi Assis Borges Nasser Ferreira e Maria de Fátima Ribeiro (orgs.). **Atividade empresarial e mudança social**. Marília: Unimar, 2009, p. 07.

⁹ FALCÃO, Maurin Almeida. “O mito da progressividade.” **Anais do XVII Congresso Nacional do CONPEDI**, realizado em Brasília – DF, nos dias 20, 21 e 22 de novembro de 2008. Disponível em: <http://www.idtl.com.br/artigos/271.pdf>. Acessado em: 04.09.2014.

aquilo que não acrescesse ao patrimônio do contribuinte, surgindo, então, os primeiros trabalhos sobre renda e juros.¹⁰

Nesse sentido, a industrialização da economia e a expansão do mercantilismo levaram o liberalismo a um novo paradigma com base no livre-cambismo. Para isso, seria necessário promover a redução dos tributos aduaneiros a fim de garantir o florescimento dos valores do livre mercado. Emergiu desse contexto que, para garantir os recursos indispensáveis ao Estado seria preciso desviar o foco da tributação, até então indireta, para hipóteses de incidência pessoais e diretas, principalmente sobre a renda. Pode-se afirmar, portanto, que a doutrina liberal, preocupada com a eficiência do livre mercado, quem lançou as bases dos princípios jurídicos da capacidade contributiva e da progressividade tributária, as quais seriam largamente empregadas pela doutrina socialdemocrata para justificar o Estado intervencionista.¹¹

Já o abalo causado pela relação entre trabalho e capital pode ser considerado como o marco inicial do surgimento do Estado intervencionista. Nessa senda, assevera Joseph Lajugie que: *“deu-se o nome de intervencionista à corrente de pensamento desencadeada pelas misérias da Revolução Industrial e que estaria na origem da legislação moderna de proteção aos trabalhadores”*.¹² Logo, o Estado passou a ser conclamado a regular a atividade econômica e a relação entre o capital e o trabalho. Além

¹⁰ BOHM-BAWERK, Eugen von. **A teoria da exploração do socialismo-comunismo**. 2ª ed. São Paulo, SP: Instituto Ludwig Von Mises, 2010, p. 47.

¹¹ Maurin Almeida Falcão, 2008, op. cit.

¹² Maurin Almeida Falcão, 2013, op. cit., p. 13.

disso, o livre mercado passou a ser responsabilizado pelas disparidades sociais sob a acusação de ser um modelo imperfeito e possuidor de inúmeras “falhas”, as quais culminariam numa má distribuição de renda e consequente concentração de riqueza, além de uma equivocada alocação dos recursos financeiros e de produção.

Por conseguinte, a sociedade passou a reclamar do Estado uma atuação no sentido de garantir uma situação de bem-estar social mais favorável do que aquela que sucedeu o contratualismo, fato este que se deu por meio daquilo que passou a ser denominado como Teoria Normativa do Estado.¹³ Nesse sentido, cumpre salientar o viés ideológico do pensamento socialdemocrata com relação à finalidade extrafiscal do tributo, tão bem explanada por Falcão ao utilizar-se das palavras de Adolph Wagner referindo que: *“o sistema fiscal deveria corrigir as injustiças distributivas do mercado com o imposto de renda progressivo e a taxação dos enriquecimentos sem causa (a mais-valia)”*.¹⁴

Desse pensamento surgiu uma profícua produção jurídica no sentido de legitimar o controle de todos os aspectos da economia das nações, cujo maior exemplo pode ser encontrado na Alemanha de Bismarck, onde a política institucional baseava-se na premissa de que *“a burocracia social alemã abriria uma nova era para os Estados intervencionistas e demonstraria que somente o Estado seria o grande provedor natural das necessidades dos indivíduos”* linha de pensamento político-ideológica que passou a ser denominada de Estado

¹³ Ibid.

¹⁴ Id.

providência.¹⁵ Os socialistas acreditavam no tributo como um mecanismo de solidariedade social e, repita-se, como forma de controle social da economia para o fim de redistribuir a renda, alocar recursos e manter a estabilidade social, tríade formulada por Gilpin e sobre a qual estaria fundamentada as bases da moderna economia política, fatores que fortaleceram e ampliaram a ideia liberal de capacidade contributiva e progressividade tributária.¹⁶ Para que se pudesse dar efetividade ao pensamento socialdemocrata a doutrina jurídica passou a dar uma ênfase ao caráter extrafiscal do tributo. Desse modo, seria por meio da tributação extrafiscal que o Estado poderia intervir no domínio econômico impondo-se perante os interesses do mercado e, então, alcançar o desiderato da igualdade de todos pelo tributo, momento em que o conceito de progressividade tributária passou a ganhar maior expressão no âmbito jurídico.

Após o término do segundo grande conflito mundial, nota-se que houve um aumento na demanda social pela proteção estatal de direitos transindividuais e uma reafirmação da doutrina intervencionista socialdemocrata. Para justificar o aumento das funções de tutela estatal sobre a economia o tributo passou a afirmar-se como instrumento de solidariedade social, quer dizer, revestiu-se de um caráter filantrópico uma obrigação legal.

Contudo, o avanço do Estado sobre a economia e sobre os indivíduos não passou impune. A capacidade de crescimento econômico dos países restou gravemente afetada, ensejando em um quadro de estagflação de diversas economias. As consequências do protecionismo econômico e

¹⁵ Id.

¹⁶ Maurin Almeida Falcão, 2009, op. cit., p. 267.

descontrole de gastos públicos criou um quadro de perda da capacidade de compra, carestia de produtos e paralisação de serviços públicos básicos, o que deu início a um ferrenho debate acerca do papel do Estado na economia, cujo marco inicial pode ser definido pelos fatos econômicos ocorridos nos anos setenta, também denominados como os “trinta gloriosos”.

Além disso, o surgimento de órgãos internacionais após o final da segunda grande guerra também contribuiu para modificar, substancialmente, as bases políticas e econômicas dos Estados modernos. Nesse norte, Falcão assevera que em razão da nova arquitetura geopolítica mundial *“os Estados passaram a conviver com a necessidade de inserção internacional, o que significou a mitigação das soberanias clássicas e a formatação de uma nova estética de capitalismo”*.¹⁷

Especificamente no campo econômico, o progresso científico experimentado mundialmente, bem como a globalização da informação e dos sistemas de produção, aumentou a competição entre as nações e dificultou a possibilidade de intervenção e controle sobre a economia. Como consequência, a política fiscal passou a ganhar um caráter pragmático, isto é, houve uma mobilidade das hipóteses tributáveis para àquelas de incidência indireta e ligadas ao consumo, tudo com o fito de buscar novas formas de financiamento estatal. Sobre o assunto, Falcão argumenta que:

Em um primeiro momento, o quadro globalizador infligiu grandes transformações nos sistemas tributários em decorrência da necessidade de inserção internacional, havendo nesse caso, um

¹⁷ Maurin Almeida Falcão, 2008, op.cit.

deslocamento do eixo clássico da tributação que antes repousava sobre o patrimônio e a renda, passando seu foco para a tributação indireta, considerada injusta e regressiva. A atenuação da carga tributária sobre a riqueza respondia à necessidade de inserção internacional dos sistemas tributários, num mundo marcado pela competição entre estes.¹⁸

Portanto, o panorama contemporâneo que se descortina demonstra uma falência de várias ideias políticas e econômicas outrora vigentes. A globalização da economia, a relativização da soberania dos Estados e os problemas econômicos do intervencionismo estatal denunciados pela *Société du Montpélerin* redundaram em um pragmatismo fiscal. Cabe analisarmos o papel da seletividade tributária neste contexto.

4. A SELETIVIDADE TRIBUTÁRIA COMO PRINCÍPIO E POSTULADO JURÍDICOS DE APLICAÇÃO DA POLÍTICA FISCAL BRASILEIRA

Após essa breve digressão sobre as diversas etapas de evolução dos perfis das políticas fiscais no decorrer dos tempos, resta analisar sua atual concepção e aplicação jurídica em nosso sistema tributário e econômico pátrio.¹⁹

Conforme já mencionado nos capítulos anteriores, as mudanças políticas e econômicas discutidas no seio dos Estados culminaram numa mudança também das políticas fiscais e, conseqüentemente, das estruturas

¹⁸ Id.

¹⁹ Segundo Ives Gandra da Silva Martins: “Não se pode estudar o direito constitucional sem que se estude filosofia, política, economia, sociologia, história, geografia, estudos antecipatórios, psicologia e outras ciências correlatas, visto que todas elas esculpem seu desenho final no texto que ordenará a vida de um determinado povo, com território e poder soberano para conduzi-lo”. In: **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva, 1988, p. 6

jurídicas que sustentam as relações entre contribuinte e Fisco. De fato, os Estados democráticos de direito, fundados nos ideais republicanos, exigem que conceitos econômicos devam ser cristalizados no ordenamento jurídico na forma do gênero norma, passando a incorporar um sistema maior garantidor de prerrogativas aos jurisdicionados e permitindo uma segurança jurídica nas relações particulares ou públicas.

Com efeito, desde a proclamação da Magna Carta pelo Rei João sem Terra, em 1215, a sociedade não mais permitiu uma atuação estatal sem o consentimento e limitação impostos pela sociedade, principalmente no âmbito da política fiscal. Segundo Carraza: *“Em nossa República é inadmissível que o povo, em cujo nome o poder é exercido, possa ser lesado, até por meio de uma tributação voltada apenas para os interesses do Estado”*.²⁰ Sabendo que o poder é exercido por homens que muitas vezes se corrompem pelo poder, há, ainda, a garantia de preservação da igualdade e a vedação de privilégios tributários. Nesse peculiar, Carraza refere que:

(...) diante do princípio republicano, é proibida a concessão de vantagens tributárias fundadas em privilégios de pessoas ou categorias de pessoas. Deveras, com o advento da República, foi-se o tempo, entre nós, em que as normas tributárias podiam ser editadas em proveito das classes dominantes, até porque, nela, extintos os títulos nobiliárquicos, os privilégios de nascimentos e os foros de nobreza.²¹

O surgimento de instituições republicanas no sistema jurídico brasileiro por exemplo, impõe a análise e aplicação de uma política fiscal segundo os

²⁰ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27ª ed. São Paulo, SP: Malheiros, 2011, p. 71.

²¹ Id., p. 85.

limites deliberados pelo congresso e cristalizados na norma jurídica, de acordo com a regra “*rule of law*”, diferentemente da ideia de governo por decreto, ou “*rule by law*”.

Insta consignar que a seletividade tributária, em nosso ordenamento jurídico, carece de um conceito expreso/taxativo. Isso porque, embora a norma constitucional determine que o imposto sobre produtos industrializados e o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o poder/dever de aplicação progressiva da tributação em razão de sua essencialidade. Contudo, a referida ideia não provém, propriamente, de um conceito jurídico, ainda que exista uma lógica de justiça distributiva.

Em verdade, o princípio da seletividade advém de uma expansão da ideia econômica de progressividade tributária calcada na ideologia liberal de tributação proporcionalmente mais gravosa sobre demonstrações maiores de riqueza, buscando na capacidade contributiva do cidadão as receitas para o custeio da sociedade. O referido entendimento foi absorvido pelos juristas, passando a compor os conceitos jurídicos doutrinários desde então sem uma análise mais crítica de sua adequação ao sistema jurídico como um todo. Conforme explanado, com o advento da globalização dos sistemas econômicos e da mitigação das soberanias tributárias dos países, uma política fiscal voltada para a tributação direta passou a se tornar mais complicada, sendo que a progressão de alíquotas na forma indireta de tributação surgiu como recurso mais viável da atividade fiscal do Estado.

Por conseguinte, a doutrina jurídica nacional, influenciada pela ideologia socialdemocrata, concebeu um conceito jurídico de seletividade tributária como mecanismo de mobilidade das alíquotas em razão da essencialidade *versus* o supérfluo, *a simili* o conceito de progressividade construído pela doutrina como o “*mecanismo de mobilidade das alíquotas de incidência de acordo com a mobilidade das bases tributáveis*”.²² Como na tributação indireta a base tributável é deslocada para o valor do próprio bem, a lógica da progressividade impõe a modulação das alíquotas em proporção ao acréscimo do valor do produto, seja através da sua majoração como da redução, em uma atividade de comparação *pro tanto*.

Constata-se, portanto, que a doutrina concebeu a seletividade tributária como norma principiológica de uma política tributária nacional voltada para uma tributação fiscal. Ou seja, buscando carrear receitas suficientes a cobrir as despesas públicas, juntamente com a progressividade tributária, mas atuando ainda sobre demonstrações indiretas de capacidade econômica, em especial sobre o consumo de bens e serviços que não sejam essenciais a garantia dos direitos fundamentais constitucionalmente assegurados no conceito de dignidade humana. Desse modo, ao regular juridicamente o conceito econômico de progressão de alíquotas sobre demonstrações indiretas de capacidade contributiva, houve a preocupação do legislador constitucional em estabelecer como requisito a não essencialidade dos bens a serem consumidos. Note-se que isto ocorreu pelo fato de a própria Constituição

²² Maurin Almeida Falcão, 2008, op.cit.

Federal ter estabelecido um Estado capitalista do ponto de vista da ordem econômica, onde os agentes econômicos irão livremente optar pelos produtos que satisfaçam suas necessidades pessoais.

Não obstante a natureza fiscal da seletividade tributária ressalta-se, também, a sua aplicação extrafiscal, notadamente a fim de assegurar e preservar os objetivos econômicos e sociais eleitos na Carta Magna. Portanto, resta evidente a natureza principiológica da seletividade tributária em nosso ordenamento jurídico. Conforme a lição de Ávila, toma-se o conceito de princípio como aquela norma imediatamente finalística, primariamente prospectiva e com pretensão de complementariedade e de parcialidade, para cuja aplicação demanda-se uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção.²³ Confirmando a sua lição, Ávila reiterou ainda que:²⁴

Quando a Constituição contém um dispositivo que privilegia um estado de coisas a ser promovido, há, nesse contexto e nesse aspecto, a instituição de um princípio que **exige do aplicador um exame de correlação entre esse estado e os comportamentos que devem ser adotados para a sua promoção**. Esses comportamentos – insista-se nisto – devem ser adotados pelos particulares ou pelo Estado, não cabendo ao intérprete desconsiderá-los como se o princípio, em vez de uma norma, fosse uma simples opinião desprovida de normatividade. Aqui o ponto essencial: as normas – quer princípios, quer regras – estatuem prescrições gerais e, como tais, devem ser interpretadas, não podendo o aplicador relativizar esse aspecto constritor e heterolimitador. (**grifo nosso**)

²³ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 15ª ed. São Paulo, SP: Malheiros, 2014, p. 225.

²⁴ Id., p. 160.

Os princípios, segundo, determinam fins a serem perseguidos pelo Estado ou pelos particulares sem, contudo, encerrar os meios definitivos para a promoção de tais fins, cabendo ao hermeneuta uma interpretação integrativa a fim de contemplar da maneira mais eficiente a ordem normativa. Portanto, em primeiro lugar, o meio mais adequado a executar uma política fiscal seletiva deve, primeiramente, cumprir a ordem inafastável sobre a não oneração, ou imposição reduzida, dos bens essenciais à subsistência e dignidade humanas. É o entendimento de Carraza, para quem a seletividade tributária poderá ser confirmada, na prática, de modo ordinário por intermédio da manipulação das alíquotas, podendo chegar a alíquota zero.²⁵ Dessa maneira, se estaria dando efetividade ao mandamento previsto na norma principiológica seletiva sem ofensa a outras normas integrantes do sistema jurídico, como o princípio da legalidade. Ainda a respeito da concepção de essencialidade do bem ou serviço, toma-se a observação prescrita por Buffon ao lecionar sobre a *“intributabilidade do mínimo existencial”*:

Em qualquer modelo estatal (...) é inadmissível que o cidadão desprovido de capacidade para prover o seu próprio sustento seja compelido a contribuir para o Estado, (...).

O denominado mínimo existencial se traduz naquele conjunto de circunstâncias materiais mínimas às quais todos os homens têm direito, condição de observância da própria dignidade.²⁶

Portanto, pode-se concluir que a essencialidade prescrita pela norma seletiva diz respeito aqueles produtos e serviços que garantam as

²⁵ Roque Antônio Carraza, op.cit., p. 106.

²⁶ BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana: entre os direitos e os deveres fundamentais**. Porto Alegre, RS: Livraria do Advogado, 2009, p. 181.

circunstâncias materiais mínimas às quais todos os homens possuem direito, outro fato substancial do qual tanto o legislador infraconstitucional quanto o hermeneuta não podem se afastar

Num segundo momento, utilizando-se dos ensinamentos de Ávila e com o apoio da moderna interpretação político/econômica de Fritz Neumark obter-se-á a prescrição finalística de que o estado ideal de coisas para uma política fiscal seletiva é aquela que aplica o princípio jurídico que ordena um acréscimo das alíquotas em proporção ao seu valor comercial e em razão de sua desnecessidade, segundo os critérios 1) político/econômicos de: 1.a.) não dirigismo fiscal, evitando o uso do tributo de forma “assistemática” e “fragmentária” que possa de alguma forma favorecer determinado setor ou grupo de indivíduos em detrimento de possíveis concorrentes; 1.b.) respeito a liberdade econômica; 1.c.) neutralidade; 1.d.) flexibilidade (ativa e passiva), a fim de garantir tanto os recursos do estado como a sobrevivência do mercado em momentos de crise e 1.e.) estímulo ao crescimento econômico, sendo que uma política fiscal seletiva não deve impedir, de forma direta ou indireta, que os contribuintes possam continuar investindo e aumentando seu potencial, o que não implica propriamente em políticas de desoneração, bem assim consoante os critérios 2) jurídicos de: 2.a.) congruência e sistematização, evitando-se contradições na política fiscal; 2.b.) transparência fiscal, devendo o comando normativo que aplica a seletividade ser de fácil compreensão; 2.c.) factibilidade, ou seja, sendo a política fiscal seletiva direcionada principalmente para a tributação indireta deve-se tomar a capacidade contributiva da média dos

contribuintes a fim de conferir maior justeza no dimensionamento da alíquota para que possa ser recebida como suportável; 2.d.) continuidade, quer dizer que as alíquotas não devem mudar com frequência, garantindo maior segurança nas relações econômicas e, por fim, 2.e.) uma política fiscal seletiva deve premer pela economicidade, sendo a menor possível, bem como pela comodidade, não exigindo esforços hercúleos do contribuinte para o cumprimento das exigências do Fisco.²⁷ Isto posto, resta comparar a prescrição ora deduzida com a atual interpretação e aplicação do princípio em nossa política fiscal a fim de verificarmos sua efetividade e eficiência.

5. ORÇAMENTO PÚBLICO, SELETIVIDADE E POLÍTICA FISCAL

A questão da política fiscal de um país esta diretamente relacionada ao dimensionamento do gasto público determinado pelo governo. Sendo a tributação a principal fonte de arrecadação do Estado, elementar que políticas que demandem maior expansão dos gastos públicos irão influenciar na relação tributária. De fato, o Estado Fiscal possui como premissa elementar a obtenção de recursos com a finalidade precípua da promoção e garantia dos direitos constitucionais fundamentais, em especial aqueles direitos transindividuais, os quais não podem ser financiados diretamente através da arrecadação de taxas pela prestação dos serviços públicos, quer seja em razão da indeterminação específica do beneficiário, seja em virtude da ausência de capacidade

²⁷ NEUMARK, Fritz. **Los principios de la imposición**. 2ª ed. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1992.

contributiva do contribuinte.²⁸ Dessa feita, a depender das políticas públicas planejadas e executadas pelo governo haverá uma adequação natural na obtenção das receitas tributárias. Tal relação jurídica direta é chamada pela doutrina de caráter fiscal ou fiscalidade tributária.

Nesse sentido, uma política fiscal também pode ser empregada de maneira indireta nas dinâmicas de âmbito macro e microeconômicos. É o chamado caráter extrafiscal ou extrafiscalidade tributária. O meio mais comum de intervenção fiscal na economia se dá através da expansão do gasto público. Por vezes, governos costumam se utilizar deliberadamente da expansão dos gastos a fim de injetar recursos na economia, postergando, assim, efeitos depressivos de crises e recessões do sistema econômico. Todavia, conforme destaca Friedman, o principal problema de políticas fiscais de expansão do gasto público não são seus efeitos de compensação ou de distribuição alocativa, mas sim *“o estímulo à expansão contínua do espectro das atividades governamentais no nível federal e o consequente entrave à redução da carga tributária federal”*.²⁹

Embora se reconheça a importância da seletividade no contexto atual das economias mundiais há de se ressaltar que esta não deve ser empregada precipuamente, como instrumento de fiscalidade, mas sim de extrafiscalidade. É que, apesar de existirem vários obstáculos a tributação direta, a aplicação desmedida da seletividade gera externalidades muito danosas a economia.

²⁸ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 2009, p. 191.

²⁹ FRIEDMAN, Milton. **Capitalismo e liberdade**. 1ª ed. Rio de Janeiro: LTC, 2014, p. 81.

Acerca do assunto, Falcão exemplifica como uma política fiscal progressiva pode redundar em consequências indesejáveis, assim como também poderá ocorrer com a seletividade:³⁰

Se o tributo modifica as decisões de consumo, de produção ou de investimento dos agentes econômicos, não há que se falar em neutralidade. É importante observar que o excesso de progressividade inibe os indivíduos a trabalharem mais em face do custo tributário de tal decisão. Nesse caso, o deslocamento do indivíduo dentro da grade de alíquotas que compõe a tributação sobre a renda, o incitaria a abandonar a iniciativa havendo aí, uma incidência tributária sobre a sua decisão. Nesse caso, se a questão for remetida para os sistemas tributários onde a alíquota marginal é elevada, o agente econômico reagiria de forma negativa, inclusive no que se refere à sua propensão ao consumo de produtos de luxo. Contestado por muitos, sendo inclusive objeto de tributação progressiva, os produtos de luxo são, no entanto, a garantia de trabalho e é um importante mercado consumidor.

Em uma economia globalizada, a seletividade tributária com finalidade fiscal, *a simili* a progressividade tributária, tem como consequência, justamente, o efeito de interferir nas decisões de consumo, prejudicando a livre concorrência do mercado. De fato, é notório em nossas cidades a grande e comum existência de economias informais que oferecem produtos contrabandeados, ou seja, importados e vendidos sem o recolhimento dos tributos devidos, responsável pela movimentação de consideráveis valores, em deslealdade aqueles contribuintes que pagam todos os tributos exigidos pela legislação tributária. A seletividade tributária também inibe o acesso a produtos e serviços que poderiam minimizar ou atenuar diferenças sociais quando, a despeito de dar efetividade a norma seletiva, impõe um custo proibitivo ou

³⁰ Maurin Almeida Falcão, 2008, op.cit.

extremamente oneroso a estes produtos, em especial aqueles lançados a cada dia em razão da inovação tecnológica vivenciada em nossa época, preconceituosamente considerados como luxo, e não como itens que podem agregar outras diversas utilidades e funcionalidades que amenizam, ou até incrementam, a natural condição de vulnerabilidade e sofrimento humano, recaindo principalmente sobre aqueles que pouco dispõe de suas rendas para a aquisição destes bens. Enfim, mesmo que se aborde apenas um aspecto microeconômico, levando-se em conta somente atores econômicos internos, individualmente considerados, a aplicação da seletividade como instrumento puramente fiscal pode causar efeitos econômicos contrários aos constitucionalmente perseguidos de garantir as circunstâncias materiais de uma existência digna.

Nesse sentido, destaca-se o caráter extrafiscal da seletividade tributária como instrumento jurídico importante de atuação do Estado no domínio econômico, principalmente no campo das receitas fiscais, atenuando ou incrementando o orçamento público sem afetações na despesa pública, buscando equilibrar o crescimento e desenvolvimento do país. Nesse sentido, Friedman salienta que:

(...) não há necessidade de recorrer ao lado das despesas do orçamento para esse propósito. O lado das receitas tributárias também está disponível. O declínio na renda nacional reduz automaticamente a receita tributária do governo federal, em maior proporção, e, assim, empurra o orçamento rumo ao déficit, ocorrendo o oposto durante as bonanças. Se for necessário fazer mais, é possível reduzir os impostos durante as recessões e aumentá-los durante as expansões.

Evidentemente, os políticos podem gerar assimetrias também aqui, tornando as quedas mais palatáveis que as altas.³¹

Portanto, é necessário que se aplique uma política fiscal seletiva voltada para o âmbito extrafiscal, consoante o dimensionamento do orçamento público, a fim de afastar a necessidade de utilização da seletividade com propósitos arrecadatórios, dando efetividade ao comando jurídico sem desrespeito ao comando que veda a oneração de bens essenciais bem como sem interferir nas decisões de consumo dos agentes econômicos.

6. ORDEM ECONÔMICA, SELETIVIDADE E POLÍTICA FISCAL

Quanto ao desenvolvimento e crescimento econômico nacional, a política fiscal seletiva possui grande influencia. Nesse sentido, se ressalta os princípios jurídicos norteadores da política econômica do país elencados em nossa Constituição Federal, artigo 170 e seguintes, *in verbis*:

*Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na **livre iniciativa**, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:*

I - soberania nacional;

*II - **propriedade privada**;*

*III - **função social da propriedade**;*

*IV - **livre concorrência**;*

V - defesa do consumidor;

VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação;

*VII - **redução das desigualdades regionais e sociais**;*

*VIII - **busca do pleno emprego**;*

³¹ Milton Friedman, op. cit., p. 82.

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.

(grifo nosso)

Nota-se que a seletividade possui um caráter naturalmente extrafiscal, podendo ser empregado com o propósito de ordenar e estabilizar a economia. A esse respeito, Carrazza ressalta a finalidade extrafiscal da seletividade como *“instrumento de ordenação político-econômica, estimulando a prática de operações (...) ou serviços havidos por necessários, úteis ou convenientes à sociedade e, em contranota, onerando outros que não atendam tão de perto ao interesse coletivo”*.³² Contudo, seu emprego deve restar em equilíbrio com os demais princípios normativos constitucionais, e em compasso com os critérios econômicos que devem nortear a criação e aplicação de tributos, sobretudo em razão de seu efeito distorcivo sobre a economia.

Com efeito, em se tratando de uma utilização extrafiscal do tributo como instrumento de política econômica, a seletividade tributária pode causar distorções na macroeconomia capazes de resultar em consequências opostas aquelas almejadas pelo legislador constituinte de desenvolvimento econômico ligado a redução de desigualdades sociais e regionais. Isto se dá justamente pela má interpretação das variáveis econômicas, principalmente aquelas que não consideram os mecanismos de incentivo individuais e de investimento. Há que se mencionar que existe certo consenso no âmbito doutrinário do Direito sobre a efetividade de políticas tributárias aplicando a seletividade como

³² Roque Antônio Carrazza, op.cit., p. 106.

mecanismo de correção de falhas de mercado, contudo, os efeitos econômicos efetivamente evidenciados, a título exemplificativo, e não exaustivo, são mencionados por Falcão, que leciona:

Ora, é por mais discutível que o intervencionismo fiscal é o meio capaz de eliminar os desequilíbrios macroeconômicos. Nesse caso, seria útil citar os efeitos da espiral preço-salário sobre o mercado. Esse mecanismo contém diversas variáveis macroeconômicas tais como os níveis do poder aquisitivo dos indivíduos, o nível de inflação, os dados sobre o consumo, o custo de produção, dentre outros. Uma determinada medida que vise a elevar o nível de progressividade geraria efeitos sobre esta espiral. Quais seriam? O aumento do custo de trabalho, por exemplo, em função do aumento da carga tributária, levaria a um aumento dos preços, à redução do poder aquisitivo dos indivíduos, elevaria a inflação e reduziria a competitividade das empresas. Com isso, haveria uma demanda por aumentos salariais para retomar o poder aquisitivo e, em função do desaquecimento do consumo, haveria uma redução das receitas tributárias. Nessa hipótese, haveria um incremento do déficit público. Trata-se aqui de uma análise restrita. Em verdades, outras variáveis não menos importantes poderiam ser incluídas neste cenário.³³

É por demais conhecido que a modulação de alíquotas sobre bens e serviços implicará na repercussão econômica do tributo, impactando diretamente no preço final do produto, o que causará efeitos nos demais segmentos da cadeia econômica, de maneira semelhante a espiral citada por Falcão, e em especial sobre a forma de alocação dos recursos individuais na obtenção dos itens consumidos, assim como teorizou Carl Menger sobre a utilidade marginal dos bens nas decisões econômicas humanas. As consequências econômicas não se restringem apenas a precificação de produtos e serviços, elas afetam, também, a dinâmica de investimentos. Novamente, Falcão explica que:

³³ Maurin Almeida Falcão, 2008, op.cit.

Analisando, por exemplo, a tributação progressiva sobre os salários mais altos, haveria um risco de perda de eficiência econômica. Os altos salários estão sempre relacionados aos indivíduos com maior qualificação. Por isso, haveria um aumento do custo relativo do trabalho qualificado, o que poderia levar as empresas a dar prioridade ao trabalho pouco qualificado. Na hipótese de se adotar uma política de redução das desigualdades, por meio da progressividade, ocorrerá uma perda de eficiência como demonstrado acima. Contudo, estará atenuado o sentimento de injustiça do sistema tributário. Dessa forma, a proposta de introdução ao incremento da progressividade, poderia soar ingênua em determinadas situações.³⁴

Outra vez, pode-se fazer um paralelo aos efeitos da progressividade. Desta feita, aplicada como política fiscal sobre a tributação direta, com a seletividade tributária, meio indireto de aplicação da ideia da progressividade tributária segundo o ideal socialdemocrata. Nessa hipótese, vem sublinhada pela atual conjuntura política e econômica, mediante o uso do mecanismo de mobilidade das alíquotas de tributação segundo os critérios de equidade pela essencialidade *versus* o supérfluo. Nessa senda, a seletividade possui como efeitos sobre o investimento a perda de iniciativa ou desmotivação dos atores econômicos responsáveis por capitalizar projetos econômicos em razão da inviabilidade de seu retorno financeiro face a repercussão fiscal sobre o custo na produção, bem assim no preço a concorrer no mercado. Fica claro, portanto, que o objetivo da seletividade (além do caráter puramente fiscal) é o de dar efetividade aos princípios normativos da ordem econômica, e não a políticas de situação, através da intervenção no domínio econômico a fim de fomentar ou estimular, ou até proteger a economia nacional, *“através do estabelecimento de isenções e destinações específicas (afetações) de valores arrecadados em prol*

³⁴ Id.

de um desenvolvimento programado.”.³⁵ Em outro sentido, com a sobretaxação de produtos e setores, obedecendo ao comando normativo que determina a aplicação de alíquotas diferenciadas sobre os produtos e serviços sem, contudo, interferir, o máximo possível, nas decisões que levam o contribuinte a exercer suas preferências no mercado, como também a investir seu patrimônio, evitando a sua utilização com finalidade alocativa de recursos.

Com efeito, atualmente tem se visto uma aplicação equivocada do princípio da seletividade, com a forte oneração de itens indispensáveis a vida moderna, bem como a sobretaxação de itens que afetam justamente aqueles que buscam uma melhora na sua condição de vida, haja vista a equivocada interpretação sobre o caráter essencial de bens e serviços, além da equivocada interferência no mercado. Eis, em suma, os efeitos econômicos e sociais de uma política fiscal e extrafiscal da seletividade tributária segundo a interpretação defendida pela atual doutrina jurídica.

7. CONCLUSÕES

Em definitivo, vê-se que a seletividade tributária não possui apenas um caráter extrafiscal, mas também fiscal. Nesse caso, atua como expansão do princípio da progressividade tributária ao mitigar as questões econômicas deflagradas pelo processo de globalização. Esse contexto foi responsável pela redução do poder de tributação dos Estados em razão da relativização da sua

³⁵ RIBEIRO, Lauro Arthur Guimarães de Sá. “A ordem econômica e sua indissociabilidade da tributação nas constituições brasileiras (1934-1967).” Disponível em: <http://tributa.blogspot.com.br/2004/08/ordem-economica-e-sua.html>. Acessado em: 04.09.2014.

soberania econômica. A política fiscal deve obedecer ao comando constitucional que determina a observação da essencialidade do bem ou serviço, o qual se caracteriza como aquele indispensável a garantir as condições materiais de uma existência digna. Já no âmbito extrafiscal, a seletividade não está adequadamente estruturada a cumprir a sua finalidade precípua de agente de intervenção no domínio econômico, atuando como vetor de manutenção e estabilidade da economia, buscando evitar os efeitos depressores e inibidores da tributação. Por via transversa, tampouco está sendo aplicada à luz de sua função normativa, atuando precipuamente sobre itens supérfluos ao desenvolvimento social e econômico dos indivíduos. Nesse entendimento, fomenta o crescimento da desigualdade entre as classes econômicas e sendo utilizada como medida meramente política de protecionismo, sem qualquer finalidade fiscal ou econômica.

8. REFERÊNCIAS

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

BÖHM-BAWERK, Eugen von. **A teoria da exploração do socialismo-comunismo**. 2ª ed. São Paulo, SP: Instituto Ludwig Von Mises, 2010.

BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana: entre os direitos e os deveres fundamentais**. Porto Alegre, RS: Livraria do Advogado, 2009.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27ª ed. São Paulo, SP: Malheiros, 2011.

COUTINHO, Maurício C. **Lições de Economia Política Clássica**. São Paulo/Campinas: Hucitec/ Ed. da Unicamp, 1993.

FALCÃO, Maurin Almeida. "A construção doutrinária e ideológica do tributo: do pensamento liberal e socialdemocrata à pós-modernidade." In: Jussara Suzi

Assis Borges Nasser Ferreira e Maria de Fátima Ribeiro (orgs.). **Atividade empresarial e mudança social**. Marília: Unimar, 2009, p. 137-156.

_____. O mito da progressividade. **Anais do XVII Congresso Nacional do CONPEDI**, realizado em Brasília – DF, nos dias 20, 21 e 22 de novembro de 2008. Disponível em: <http://www.idtl.com.br/artigos/271.pdf>. Acessado em: 04.09.2014.

FRIEDMAN, Milton. **Capitalismo e liberdade**. 1ª ed. Rio de Janeiro: LTC, 2014.

LOPES, José Reinaldo de Lima. **Direito e economia: os caminhos do debate**. In **Direito e economia, 30 anos de brasil**. 1ª ed. São Paulo, SP: Saraiva, 2012.

MACEDO, Bernardo Gouthier. **Economia e direito: um diálogo entre iguais**. In **Direito e economia, 30 anos de Brasil**. 1ª ed. São Paulo, SP: Saraiva, 2012.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 2009.

NEUMARK, Fritz. **Los principios de la imposición**. 2ª ed. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1992.

RIBEIRO, Lauro Arthur Guimarães de Sá. A ordem econômica e sua indissociabilidade da tributação nas constituições brasileiras (1934-1967). Artigo publicado em 22.08.2004. Disponível em: <http://tributa.blogspot.com.br/2004/08/ordem-econmica-e-sua.html>. Acessado em: 04.09.2014.