

A utilização extrafiscal dos tributos

Sílvia Diniz

Uma introdução aos instrumentos jurídicos do legislador tributário

O legislador tributário brasileiro utiliza técnicas diversas para regradar o comportamento dos destinatários das normas tributárias. Cada técnica tem uma característica específica. Para reprimir uma ação não desejada, o legislador pode: tornar a ação impossível; tornar a ação difícil; tornar a ação desvantajosa. Para promover uma ação desejada, o legislador pode: tornar a ação necessária; tornar a ação fácil; tornar a ação vantajosa.

Os ordenamentos jurídicos dos Estados modernos não se classificam ou se caracterizam em repressivos ou promocionais de uma forma absoluta. Ao contrário, são ordenamentos que mesclam técnicas diversas de controle, tanto as promocionais como as técnicas repressivas. Essa classificação dos ordenamentos jurídicos servem, mais especificamente, para um corte que possibilite a análise, não para diferenciá-los com definições. E o ordenamento tributário brasileiro, como os ordenamentos jurídicos dos Estados modernos, utiliza-se de todas essas técnicas, encoraja e desencoraja comportamentos. Tanto reprime como promove os comportamentos significativos.

O problema da ausência de estrutura teórica do direito, para enfrentar a função do Estado promocional, apresenta-se com uma gravidade bem maior quando a análise ocorre no âmbito do direito tributário. É grave o problema no direito tributário. Principalmente, porque é no campo tributário onde os instrumentos ou técnicas promocionais utilizadas pelo legislador

tornam-se particularmente abundantes. O legislador tributário é o grande legislador promocional do ordenamento jurídico, porque a utilização de técnicas para promover o comportamento desejado, para facilitar o comportamento desejado, para tornar necessário, indispensável o comportamento querido pelo legislador, é um importante instrumento de condução dos comportamentos significativos econômicos. E essa utilização abundante de outras técnicas de controle pelo legislador tributário ocorre em decorrência do próprio comportamento envolvido.

O legislador tributário, com grande eficiência, trabalha com comportamentos lícitos, comportamentos permitidos pelo ordenamento. A utilização da sanção negativa com exclusividade inviabiliza o envolvimento do legislador tributário com todos os comportamentos significativos. Os comportamentos lícitos precisam ser controlados, precisam ser conduzidos pelo legislador, pelo Estado tributário, para o atingimento dos seus fins. Os objetivos do legislador tributário são bem amplos, diante de uma necessidade bem maior do que apenas impedir comportamentos. Precisa o legislador incentivar comportamentos, desenvolver comportamentos, fazer acontecer fatos econômicos significativos, decorrentes de comportamentos.

O direito tributário está repleto de normas que promovem o comportamento através de técnicas de incentivos, de prêmios, de facilitações, de obstáculos, de normas que pretendem impedir comportamento, tornando-o impossível, de normas que pretendem obrigar o comportamento, tornando-o indispensável. De instrumentos legais que não são somente normas sancionadoras negativas.

E como trata a doutrina brasileira essa utilização diversificada de técnicas de controle, utilizadas pelo legislador tributário? Em geral, a doutrina tributária brasileira estuda esse tema dentro de dois enfoques: ou trata como sendo sanção negativa, outras técnicas diferentes de controle, ou trata como fe-

nômeno extrafiscal, técnica jurídica de controle fiscal.

O fato de a doutrina tributária brasileira tratar outras técnicas de controle de comportamento tributário como sendo sanção negativa é absolutamente compatível com os fundamentos teóricos gerais do direito que tratam a sanção negativa como técnica de controle única e exclusiva do ordenamento jurídico.

No entanto, apesar de compatível e justificável, não é nada enriquecedor tratar como sanção algo que não é sanção. É comum e incorreto a doutrina tratar como penalidade, medida direta, que em vez de atribuir conseqüência desagradável ao comportamento que objetiva impedir, antecipa-se à ocorrência do comportamento, impedindo que ele ocorra. Também, com outras técnicas de controle, acontece o tratamento indevido.

Como extrafiscal, como extrafiscalidade e com o entendimento de que as razões que justificam essas técnicas são pré-jurídicas, isto é, não interessam ao jurista e, sim, aos outros ramos do conhecimento, como o político, o econômico, é que trata a nossa doutrina do assunto. E envoltos nesse manto, quase estranho, quase não jurídico, são estudadas na doutrina tributária brasileira, as alíquotas zero, as tributações proibitivas, os favores, os estímulos, as devoluções dos tributos pagos a título de incentivo, as tributações diferenciadas.

Tributação extrafiscal

Entendendo tributação extrafiscal como a tributação que não objetiva especificadamente arrecadar, podemos considerar que ela seja técnica indireta para obter o comportamento desejado pelo legislador tributário. É técnica utilizada para encorajar ou desencorajar o comportamento desejado. Quando o legislador tributário deseja que não ocorra o comportamento, uti-

liza-se, para desencorajar o comportamento não querido, da tributação proibitiva. Quanto o legislador tributário pretende obter o comportamento, trata de estimular o comportamento através da utilização da alíquota zero.

Na realidade, a regra jurídica é, por si só, instrumento de que dispõe o Estado para, indiretamente, atingir os objetivos que persegue. O texto de Becker é instrumento de convencimento:

“Seria obra vã e supérflua criar regra jurídica visando a confirmação dos fenômenos econômico-sociais, pois a finalidade imediata da regra jurídica é modificar o curso espontâneo dos fatos sociais, gerando conseqüentemente uma tensão ou, ao menos, possibilidade de tensão, entre a conduta que ela (a regra jurídica) impõe e o fato social”. (Becker, 1972, p. 538).

No entanto, a afirmação de que a tributação extrafiscal é técnica indireta de encorajamento ou de desencorajamento utilizada pelo legislador tributário extrapola o entendimento de ser ela apenas, como regra jurídica, modificadora do fato social. E, por esse motivo, técnica de indiretamente atingir o resultado querido. Isso porque, nesse sentido amplo de norma jurídica, a tributação com o fim de arrecadar é, também, regra que indiretamente provoca intervenção no campo econômico. E, também, embutidos no objetivo fiscal, será difícil excluir objetivos extrafiscais presentes de forma indissolúvel, nas regras que criam a obrigação de pagar tributos.

É a tributação extrafiscal manifestação típica da utilização do tributo com objetivo específico e exclusivo de intervir na economia. É a utilização, pelo legislador tributário, de hipótese de incidência típica da obrigação de pagar tributos, com o objetivo de que não haja pagamento de tributo.

É medida indireta no sentido de técnica de controle. É a utilização indireta de hipótese de incidência tributária. É forma oblíqua ou indireta de tratar com a norma que cria a obrigação de pagar tributos. É atingir outro resultado através da regra que obriga ao pagamento do tributo.

A tributação extrafiscal se apresenta como típica medida indireta de encorajamento quando da utilização da alíquota zero; e a tributação extrafiscal se apresenta como típica medida indireta de desencorajamento, quando da utilização da tributação proibitiva.

Alíquota zero

A Alíquota zero é simples exercício da competência tributária, é puro exercício da extrafiscalidade. E, para falar sobre o assunto, é interessante colocar um discurso de Alfredo Augusto Becker sobre a função da legislação tributária, do direito tributário:

“Ha cerca de cinco séculos, já eram percebidos os efeitos da tributação sobre redistribuição do capital e da renda entre os indivíduos e sobre a formação das classes sociais”.

“A idéia de revolução social pelo impacto dos tributos, em lugar da força das armas, começou realmente a definir-se na segunda metade do século passado”.

“Entretanto, somente um século depois, os ‘dados’ corrigidos e analisados pela Economia Política, Finanças Públicas e Política Fiscal, em vertiginoso progresso técnico, apresentam-se suficientes e idôneos para a elaboração do ‘construído’: um Direito Tributário rejuvenescido que pelo impacto dos

tributos realize a revolução social e simultaneamente, financie a tarefa de reconstrução social disciplinada pelos demais ramos do Direito Positivo”.

A principal finalidade de muitos tributos (que continuarão a surgir em volume e variedade sempre maiores pela progressiva transfiguração dos tributos de finalismo clássico ou tradicional) não será a de um instrumento de arrecadação de recurso para o custeio das despesas públicas, mas a de um instrumento de intervenção estatal no meio social e na economia privada. Na construção de cada tributo não mais será ignorado o finalismo extrafiscal, nem será esquecido o fiscal. Ambos coexistirão agora de um modo consistente e desejado: apenas haverá maior ou menor prevalência deste ou daquele finalismo. (Becker, 1972, p. 535-536).

A doutrina brasileira fala muito de extrafiscalidade, mas a tônica principal dada à extrafiscalidade recai nas exonerações tributárias por meio da legislação de incentivo fiscal, sejam as devoluções dos impostos, as isenções, reduções, favores, estímulos. Também se fala, na doutrina brasileira, da tributação proibitiva, ou seja da alíquota altíssima com o objetivo de impedir a produção, importação ou compra do produto. Entretanto, um silêncio quase total se faz em torno da alíquota zero como recurso extrafiscal. Com a finalidade não de arrecadar e, sim, de desobrigar, e, sim, de estimular a produção, e, sim, de estimular a compra do produto, e, sim, de baratear, e, sim, de promover o desenvolvimento de determinado setor, é utilizada, pelo legislador tributário, a técnica de cobrar o percentual zero de imposto, sobre determinado produto. A técnica de atribuir a determinado produto a alíquota zero que incidirá sobre determinada base de cálculo e dará zero de encargo a título de tributo. É uma técnica que se enquadra no conceito de

extrafiscalidade. Porque extrafiscalidade tem o sentido econômico de utilização dos tributos com objetivos outros, que não o fiscal, que não o de arrecadar para os cofres públicos.

A alíquota zero é uma, entre as várias formas encontradas pelo Estado Tributário, para intervir no domínio econômico, para exercer o seu papel de promover e dirigir a economia, intervir na vida social, de organizar a nação, na direção eleita politicamente. É o poder de tributar, utilizado como instrumento para intervir e regulamentar atividades. É o poder de tributar desvinculado daquele sentido restrito de poder de arrecadar. É o poder de tributar que cresce e se transforma como a natureza extrafiscal do tributo. Em cada imposto, hoje, estão indissolúvelmente ligadas as funções fiscais e extrafiscais de cada espécie tributária.

Por isso a denominação extrafiscal para o uso do tributo pelo legislador, sem o objetivo de arrecadar, se não é incorreto, é, no mínimo, inadequado, porque parece induzir ao entendimento de que o uso do tributo é, sempre e necessariamente, o de arrecadação. Entretanto, o tributo sempre foi usado e será sempre usado também com fins estranhos à arrecadação. Indissolúveis, no trato do tributo, serão as suas utilizações não arrecadatórias de patrimônio para os cofres públicos. Necessariamente, a utilização para fim diverso está associada ao tributo de uma forma generalizada. É essencialmente fiscal o uso não arrecadatório do tributo.

A alíquota zero é utilizada no ordenamento jurídico brasileiro, pelo legislador tributário, no Imposto de Importação, no Imposto de Exportação e no Imposto de Produtos Industrializados, em função da própria natureza desses impostos. Esses impostos são estruturados em função de alíquotas variáveis que incidem sobre valores decorrentes das operações de compra e venda ou equivalentes, que são as bases de cálculo. Cada produto tem uma classificação fiscal determinada, e tam-

bém uma alíquota. E essa estrutura jurídica permite que o legislador se utilize da alíquota zero quando entenda ser necessário e adequado.

A utilização da alíquota zero em lugar da isenção não se deve simplesmente a razões de ordem pré-jurídica, ou a motivos outros que não interessem ao direito. Ao contrário, as razões são jurídicas. E, muitas vezes, no ordenamento jurídico brasileiro, as razões são constitucionais. A alteração da alíquota de um produto para zero pode ser realizada através de ato normativo que não tenha a característica de lei, no sentido formal. É exceção constitucional ao princípio da legalidade estrita, estabelecida na Constituição, art. 153, § 1º: “É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V” (os impostos de importação, de exportação, sobre produtos industrializados e o imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários).

Já, a isenção, remissão, anistia, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, ou qualquer subsídio, por determinação constitucional, só poderão ser concedidos mediante lei específica que regule exclusivamente as matérias, ou o correspondente tributo, ou contribuição. (Constituição Federal, 1988, art. 150, §6º). Além dos dispositivos constitucionais referidos, outros dispositivos normativos regulam a matéria, como as normas do CTN que se referem e determinam as regras de concessão de isenção, remissão, anistia.

Pode ocorrer por motivos os mais diversos, mas faz parte da estrutura jurídica do Imposto sobre Produtos Industrializados, a utilização da alíquota zero para os produtos ditos essenciais, como alimentos, roupas, sapatos etc. Isso também ocorre em função de dispositivo constitucional que institui o princípio da seletividade (art. 153, § 3º, I), dispondo de que o Imposto

sobre Produtos Industrializados será seletivo, em função da essencialidade do produto. Já, nos impostos de importação e de exportação, a técnica da alíquota zero utilizada pelo legislador tributário varia essencialmente em função do comércio internacional e da necessidade ou não, de promover, defender, ou estabilizar o mercado de cada produto. Tendo o executivo autorização constitucional para alterar as alíquotas, nos limites legais, utiliza-se dessa técnica que, além de ser a mais adequada, é, na grande maioria das vezes, a única possível.

Na doutrina e na legislação, fala-se pouco sobre alíquota zero, não existem referências nas normas do CTN ou da Constituição, quanto a limites e formas de utilização da alíquota zero pelo legislador tributário. A não ser que se considere a alíquota zero enquadrada na determinação constitucional que estabelece, no seu art. 150, §6º: “Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, §2º, XII, g”.

Na doutrina, como foi salientada, há pouca referência significativa à técnica de desobrigar ao pagamento de tributos utilizando a alíquota zero. Mas há uma colocação de Barros Carvalho que é significativa porque dá à alíquota zero um tratamento extravagante: afirma que a alíquota zero é regra de isenção:

“Importa referir que o legislador muitas vezes dá ensejo ao mesmo fenômeno jurídico de recontro normativo, mas não chama a norma mutiladora de isenção. Não há relevância, pois aprendemos a tolerar as falhas do produto legislado e sabemos que somente a análise sistemática, iluminada pela compreensão dos princípios gerais do direito, é que poderá apontar

os verdadeiros rumos da inteligência de qualquer dispositivo de lei”.

... “É o caso da alíquota zero, que expediência legislativa será essa que, reduzindo a alíquota a zero, aniquila o critério quantitativo do antecedente da regra-matriz do IPI? A conjuntura se repete: um preceito é dirigido à norma-padrão, investindo contra o critério quantitativo do conseqüente. Qualquer que seja a base de cálculo, o resultado será o desaparecimento do objeto da prestação. Que diferença há em inutilizar a regra de incidência, atacando-a num critério ou noutro, se todos são imprescindíveis à dinâmica da percussão tributária? Nenhuma. No entanto, o legislador designa de isenção alguns casos, porém, em outros, utiliza fórmulas estranhas, como se não se tratasse do mesmo fenômeno jurídico. Assim ocorre com supressões do critério temporal (suspensão ou diferimento do imposto) e do critério material, quando se compromete o verbo (chamada de definição negativa de incidência)”. (Barros Carvalho, 1995, p. 330-331).

... “Como já dissemos, é uma fórmula inibitória da operatividade funcional da regra-matriz, de tal forma que, mesmo acontecendo o fato jurídico tributário, no nível da concretude real, seus peculiares efeitos não se irradiam, justamente porque a relação obrigacional não se poderá instalar à mingua de objeto. Segundo pensamos, é um caso típico de isenção: guarda-lhe a natureza e mantém-lhe as aparências.”

... “Podemos certificar, nos esquadros da situação exposta, que a autoridade legislativa tem à sua disposição oito maneiras de conseguir um único objetivo: paralisar a atuação da regra-matriz de incidência tributária, para certo e determinados casos. O fenômeno se renova, sempre do mesmo modo,

e por isso chamamos de isenção”. (Barros Carvalho, 1995, p. 333-334).

O legislador tributário utiliza-se de outra técnica, que é a de atribuir a alíquota zero, que não é a isenção, para atingir o mesmo resultado (o do não pagamento do tributo pelo contribuinte obrigado). O que é bem diferente de se afirmar que, por ser o resultado o mesmo, os meios devam ser exatamente iguais. Para atingir o resultado desejado pelo legislador, existem várias formas, várias técnicas que podem ser utilizadas, o que não significa dizer que qualquer uma pode ser utilizada em qualquer momento. Na grande maioria das vezes, somente uma, entre as técnicas disponíveis, pode ser utilizada para aquele fim, naquele momento, diante daquelas circunstâncias, para que se possa atingir o resultado desejado. A utilização de uma ou outra técnica, entre as disponíveis, para desobrigar o sujeito passivo do tributo (imunidade, isenção remissão) depende de fatores os mais diversos e, entre eles, das regras de direito que estabelecem o modo, a forma, os motivos e os limites para a utilização de cada uma dessas técnicas.

O legislador tributário não designa de isenção a técnica da alíquota zero simplesmente porque alíquota zero não é isenção. Isenção é uma criação jurídica que se caracteriza e se define através das normas que lhe dão o seu modelo, ou como dizem os juristas, a sua natureza jurídica. E a natureza jurídica não é criação da ciência do Direito; é, sim, a natureza decorrente das normas jurídicas que a definem. E as normas jurídicas que definem isenção e alíquota zero são regras diferentes. As regras de isenção são as que lhe dão a natureza jurídica de uma “não incidência legalmente qualificada” para utilizar a expressão de Souto Maior Borges (1969). As regras jurídicas que qualificam a alíquota zero retratam uma outra natureza, a simples manipulação de alíquota por quem detém o poder de tributar.

Essa manipulação pode ser realizada pelo Executivo, sem a expressão necessidade de que seja feita por lei, no sentido formal, e mais, não se aplicam à alíquota zero as regras de isenção estabelecidas no CTN. E mais, de forma crescente, a natureza fiscal e a extrafiscal se manifestam integralmente, harmonicamente em cada figura tributária, cumprido o seu papel de modificador social, de instrumento de intervenção. E a alíquota zero é uma técnica simples e natural, da utilização do tributo com objetivos fiscais e extrafiscais de cada figura tributária, quando se faz possível juridicamente esse exercício.

Tributação proibitiva

A tributação proibitiva é a técnica indireta utilizada pelo legislador tributário para obter o resultado desejado, utilizando-se de uma aparente distorção entre o resultado que pretende que ocorra e a norma jurídica que obriga o destinatário a um comportamento que pretende evitar. É de grande eficiência para o legislador tributário que usa e abusa dessa técnica com grande e rápido resultado, no mercado internacional.

O que faz o legislador é tributar, de forma insuportável, ou proibitiva, em termos de mercado, um produto que pretende impedir a sua compra ou a sua produção. O que faz o legislador tributário é tributar, de forma pesada, um produto que não pretende venha a ser comprado ou produzido. A regra tributária obriga o pagamento do tributo, para, de uma forma indireta, obter o comportamento oposto ao estabelecido na norma: o comportamento de não se obrigar o pagamento do tributo.

“Optando pelo segundo, (refere-se o autor ao tributo extrafiscal proibitivo) a intervenção do Estado será indireta por que, mediante o tributo extrafiscal, aquilo que pode ser exigido juridicamente é só o tributo e

este é precisamente o objetivo secundário. Aliás, no tributo extrafiscal ‘proibitivo’, a percepção do tributo contraria o objetivo do Estado, pois aquilo que o Estado realmente deseja não é o tributo, mais sim aquele específico reflexo econômico-social que resulta da circunstância dos indivíduos evitarem ou se absterem de realizar hipótese de incidência do tributo ‘proibitivo’ “ (Becker, 1972, p. 540).

Um outro aspecto que precisa ser destacado é que, no ordenamento tributário brasileiro, a técnica de tributação extrafiscal é utilizada, na sua generalidade, pelo poder executivo da União, no exercício das suas funções normativas e nos limites estabelecidos pelo legislador tributário. Isso porque a grande utilização e a eficácia desses instrumentos de extrafiscalidade, através da alíquota zero e da tributação proibitiva, dá-se no terreno dos impostos de produção e do mercado internacional. E os impostos federais dessa área são o Imposto sobre Produtos Industrializados, o Imposto de Exportação e o Imposto de Importação. E, ainda, e principalmente porque esse tipo de tributação da produção e do mercado internacional solicita e exige, por suas próprias regras, técnicas bem ágeis na sua utilização, para atingir os objetivos que pretende o legislador.

Esses impostos (IPI, II, IE, IOF) podem, por disposição constitucional, ter as suas alíquotas alteradas por ato normativo do Executivo, nos limites estabelecidos em lei; e também podem tais atos normativos ter vigência imediata. Estão esses impostos excluídos da abrangência dos princípios da anterioridade e da legalidade formal que presidem as alterações das alíquotas e bases de cálculo dos outros tributos. Os impostos da produção do mercado internacional exigem, por suas próprias características, medidas de controle técnicas bem ágeis na sua utilização, para atingir os objetivos que pretende o legislador.

Medidas de facilitação

Típica medida indireta de controle de comportamento tributário, o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES, criado através da Lei nº 9.317/96, concede tratamento diferenciado, simplificado e favorecido às microempresas e as empresas de pequeno porte.

O legislador tributário utiliza o SIMPLES para atingir os mais diversos objetivos: o objetivo de incentivar o crescimento da micro e pequena empresa; o de cadastrar e ter, sob controle fiscal, um número grande de empresas micro e pequenas que existiam apenas de fato e não juridicamente; ou com o objetivo de aumentar a arrecadação, e outros tantos objetivos que teve o legislador.

O fato importante é a utilização, pelo legislador tributário brasileiro, de técnica indireta de controle que facilita, incentiva, o comportamento que deseja obter, em vez de, apenas, reprimir o comportamento que deseja evitar.

Não é a atribuição de um prêmio. É a técnica de obter o comportamento desejado através de medida que toma o comportamento atraente por sua simplicidade, por ser uma forma de comportamento que possibilita a utilização de diversos benefícios para a atividade empresarial, a partir de sua regularização jurídica.

O SIMPLES é um sistema de tributação simplificado. Consiste no pagamento mensal unificado dos seguintes impostos e contribuições:

- I – Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas;
- II – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido;
- III – Contribuição para os Programas de Integração Social e Formação do Patrimônio do Servidor Público;
- IV – Contribuição para o Financiamento da Seguridade

Social;

V – Imposto sobre Produtos Industrializados;

VI – Contribuição Previdenciária - parcela relativa ao empregador.

A inscrição no SIMPLES dispensa a pessoa jurídica do pagamento das demais contribuições instituídas pela União, inclusive às relativas ao sistema S (SESC, SESI, SENAI, SEBRAE) e a seus congêneres.

Poderá também abranger, mediante convênio com os municípios e estados, o Imposto sobre Serviços – ISS, que é da competência dos município, e o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, que é da competência dos estados. Além da simplificação do sistema, é grande a diminuição da carga tributária.

O legislador tributário, ao utilizar o SIMPLES, que possibilita um tratamento diferenciado, simplificado e que favorece economicamente, as micro e pequenas empresas, pretende obter um comportamento que atraia o contribuinte para a prática do adimplemento da obrigação de pagar tributos, através da utilização de recurso ou de incentivos que tornem tal comportamento atraente, fácil, barato. Isso é técnica indireta de controle, através de medidas de facilitação que objetivam encorajar o comportamento que é significativo. Em vez de, simplesmente, reprimir o comportamento que quer evitar.

Finalizando, é importante ressaltar que essa opção por outras técnicas de controle decorre da maior eficácia das outras técnicas em determinadas circunstâncias. Ou da ineficácia da técnica da sanção negativa, como técnica exclusiva, quando o comportamento que se deseja obter não é o comportamento penal e, sim, o tributário.

Ainda mais, como acabamos de demonstrar, é interessante acrescentar que a finalidade de lucro que, segundo Jhering, move apenas as atividades privadas, é utilizada pelo Estado para

obter comportamento significativo no campo econômico, no qual incide tributação do Estado.

Referências

ADEODATO, João Maurício. O Sério e o Jocosos em Jhering – Uma visão retórica da ciência jurídica. In: ADEODATO, João Maurício (Org.) **Jhering e o direito no Brasil**. Recife: Universitária, 1996.

AFTALION, Henrique R. E Vilanova, José. **Introducion al derecho**. Buenos Aires: Abeledo Perrot. 2. ed., 1994.

ALESSI, Renato; STAMMATI, Gaetano. **Istituzione di diritto tributário**. Torino: Torinese.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Editora Saraiva, 1997.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito Penal Tributário: crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Atlas, 1995.

ARRUDA, JR., Edmundo Lima de. Paradigmas do conflito e da ordem: reflexões sociológicas sobre a racionalidade jurídica e direito alternativo. In : Seleções Jurídicas (S.I.): COAD ADV, 1994.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 7. ed., 1997.

BARROS CARVALHO, Paulo de. **Teoria da norma tributária**. São Paulo: Lael, 1974.

_____. **Curso de direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 7ª ed., 1995.

BASTOS, Celso Ribeiro. Sanção em matéria tributária. In: **Curso de Direito tributário**. Belém: CEJUP, 4. ed., 1995.

_____. _____. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

BECCARIA, Cesare. **Dos Delitos e das Penas**. GUIDICINI, Lúcia; CONTESSA, Alessandro Berti (trad). São Paulo: Martins Fontes, 1996.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1972.

BOBBIO, Norberto. **Teoria della norma giurídica**. Torino: Giapichelli, 1958./

_____. La funzione promozionale Del diritto. In: **Dalla struttura alla funzione: nuovi studi di teoria del diritto**. Milano: Comunità, 1977.

_____. Le sanzione positive. In: **Dalla struttura alla funzione: nuovi studi di teoria del diritto**. Milano: Conunità, 1977.

_____. Diritto e scienze sociali. In: **Dalla struttura allá funzione: nuovi studi di teoria del diritto**. Milano: Comunità, 1977.

_____. *L'Analisi funzionale del diritto: tendenze e problem.*
In: **Dalla struttura alla funzione:** nuovi studi di teoria del diritto.
Milano: Comunità, 1977.

_____. *Struttura e funzione della teoria del diritto di Kelsen.* In: **Dalla struttura alla funzione:** nuovi studi di teoria del diritto. Milano: Comunità, 1977.

_____. **Locke e o direito natural.** BATH, Sérgio (trad.)
Brasília: Universidade de Brasília, 1977.

_____. **A Teoria das formas de governo.** BATH, Sérgio
(trad.) Brasília: Universidade de Brasília, 1980.

_____. **O Futuro da Democracia** – uma defesa das regras do jogo. NOGUEIRA, Marco Aurélio (trad.). Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1977.

_____. **A era dos direitos.** COUTINHO, Carlos Nelson
(trad.). Rio de Janeiro: Campus, 1982.

_____. **Estado, governo, sociedade:** para uma teoria geral da política. NOGUEIRA, Marco Aurélio (trad.). Brasília: Universidade de Brasília, 4. ed., 1995.

_____. **O positivismo jurídico.** Lições de filosofia do direito. PUGLIESI, Márcio, BINI, Edson; RODRIGUES, Carlos (trads.). São Paulo: Ícone, 1995.

_____. **Os intelectuais e o poder** – dúvidas e opções dos homens de cultura na sociedade contemporânea. NOGUEIRA, Marco Aurélio (trad.). São Paulo: Universidade Estadual Paulista, 1ª reimpressão, 1997.

_____. **Diário de um século:** autobiografia. VERSIANI, Daniela Beccaccia (trad.). Rio de Janeiro: Campus, 1998.

_____. **Teoria dell'ordinamento giuridico.** Torino: Giappichelli, 1960.

_____. Verso una teoria funzionalistica Del diritto. In: **Dalla struttura allá funzione: nuovi studi di teoria Del diritto.** Milano: Comunità, 1977.

