



IMPOSTO ÚNICO – VENENO OU REMÉDIO

Ricardo Antonio Lucas Camargo¹

Resumo

A recorrente proposta da redução de todos os impostos a um único tem sido uma das ferramentas para obtenção do convencimento das vantagens da instauração de um “Estado Mínimo”. Postergando para um outro momento o debate em torno de este ser ou não o modelo de Estado ideal, examina-se, à luz das técnicas construídas para a amenização do ônus tributário sobre o contribuinte – a tributação observando a capacidade contributiva, a seletividade e a não-cumulatividade – as características de uma exação desta natureza, os possíveis fatos geradores e em que as alegadas vantagens superariam as das aludidas técnicas, empregando-se o método dedutivo.

Palavras-chave: Imposto único. Técnicas de tributação. Fatos geradores.

Recebido: 19/04/2020

Aprovado: 25/06/2020

Double Blind Review Process

DOI: <https://doi.org/10.21902/rctjsc.v8i1.352>

¹ Professor da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS, Rio Grande do Sul, (Brasil). Professor Visitante da Università degli Studi di Firenze – Doutor em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais – UFMG, Minas Gerais. E-mail: ricardocamargo3@hotmail.com ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-7489-3054>

IMPOSTA ÚNICA – VELENO O MEDICINE

Riassunto

la ricorrente proposta di ridurre tutte le tasse ad una sola è stata uno degli strumenti per ottenere la convinzione dei vantaggi della costituzione di uno “Stato minimo”. Rimandando per un altro momento il dibattito se questo sia o meno il modello di Stato ideale, si esamina, alla luce delle tecniche costruite per alleggerire il carico fiscale sul contribuente - tassazione osservando la capacità contributiva, selettività e non cumulatività - le caratteristiche di un'esazione di tale natura, i possibili eventi imponibili e se e come i presunti vantaggi supererebbero quelli delle suddette tecniche, utilizzando il metodo deduttivo.

Parole chiave: Imposta única. Tecniche di tassazione. Fattispecie tributaria.

Introdução

Uma tese que tem, recorrentemente, sido apresentada como a grande solução para os problemas da falta de lisura com a coisa pública e dos elevados custos da atividade econômica no Brasil tem sido a introdução do denominado “imposto único”.

Para se discutir a questão do “imposto único”, tem-se de fazer uma indagação anterior: o do porquê de existirem os tributos, gênero do qual o “imposto” é espécie, e o “imposto único”, à evidência, já pressupõe a necessidade da tributação.

Sua defesa tem partido, geralmente, de alguns pressupostos, como o de que a redução do Estado ao mínimo iria torná-lo um “Estado barato”, os tributos teriam uma finalidade estritamente fiscal, não se prestando a nenhum fim voltado ao desempenho de qualquer uma das funções econômicas de normatização, incentivo, fiscalização ou planejamento, e nenhuma das modificações das faixas remuneratórias poderia ser decorrente de uma atuação positiva do Estado, mas sim de movimentos espontâneos do mercado.

Claro que cada um desses pressupostos comporta debate, e a própria viabilidade desse tipo de exação, no âmbito de um Estado federal, surge como um ponto a ser intuitivamente trabalhado.

Entretanto, antes de se proceder à discussão desses pressupostos, parece necessário o debate em torno da respectiva operacionalidade, sobretudo pelo sabor de solução elegante e criativa para os problemas de gestão da coisa pública, que nunca foi experimentada e que mereceria uma chance de se concretizar.

Assim, o debate que se vai travar em torno do “imposto único”, neste texto, irá tomar em consideração a sua aptidão para produzir os efeitos que seus propugnadores defendem, como o meio

para tornar o Estado “menos opressivo e mais respeitoso com os agentes econômicos privados” [CAMPOS, 1995; ALBUQUERQUE, 2003, p.15].

Para tanto, discutir-se-á, primeiro, o fundamento da tributação, isto é, a própria razão de ser desta atividade que tantos desconfortos necessariamente provoca em quem quer que tenha de se submeter a ela, focando, em especial, nos impostos a preocupação.

Em seguida, será examinada a compossibilidade da ideia do imposto único com três técnicas pensadas, justamente, para amenizar o impacto do gravame sobre o devedor da Fazenda Pública, quais sejam, a graduação segundo a capacidade contributiva, a seletividade de acordo com a essencialidade do produto a que se refira a operação tributada e a não-cumulatividade.

As construções teóricas em torno dessas técnicas, tratadas frequentemente como princípios pela doutrina, serão postas para o exame da ideia particularizada do imposto único, a fim de verificar o quanto este, efetivamente, poderia compatibilizar-se com elas.

De outra parte, tendo em vista que o dever de pagar impostos nada mais é do que espécie do gênero consequência jurídica de determinado fato, serão estudados os possíveis fatos geradores do chamado “imposto único”, e estes serão o incremento de riqueza pessoal, com especial ênfase na experiência fisiocrática, o consumo e as movimentações financeiras e, tomando-os em consideração, verificar se as alegadas vantagens do imposto único estariam, efetivamente, presentes, superando as técnicas referidas nos parágrafos anteriores.

Como se pode ver, uma vez que se está a analisar a proposta de um sistema específico de tributação diante de premissas gerais estabelecidas como voltadas não só a tornar preciso o cálculo econômico, como principalmente tornar suportável o ônus tributário, bem como os grupos de fatos passíveis de atribuição de consequências tributárias, o método empregado será o dedutivo.

1.Fundamento da tributação

A tributação, como se sabe, é forma de obtenção de recursos financeiros para o Poder Público independentemente de aquele que se submete à respectiva autoridade desejar ou não constituir a obrigação, e sem que esta tenha nascido da prática de um ilícito.

Pelo caráter compulsório, integra um conjunto mais amplo, definido pela doutrina financista como “receita derivada”, que se compõe dos recursos que irão aportar aos cofres públicos mediante obrigações para cujo nascimento seja totalmente irrelevante o devedor aquiescer.

Somente o Estado pode obter recursos por esta forma, justamente porque ela pressupõe a titularidade do poder de coação, e desde o final da Idade Média este não pode ser atribuído aos particulares, em razão do comprometimento que isto representaria – e, durante aquele período, efetivamente, representou – mesmo para outros particulares.

O Estado precisa obter recursos porque existem necessidades cujo atendimento não tem como poder ser aferido mediante os movimentos dos preços no mercado: a prestação do serviço de segurança pública, por exemplo, não terá como ser aferida em termos de preferências deste ou daquele usuário, e tem de ser prestado a qualquer pessoa pelo simples fato de estar inserida numa coletividade submetida à autoridade estatal, e o respetivo exercício pressupõe a investidura no poder de exercício da força [DELGADO, 1984, p. 22; ORLANDO, 1954, p. 383; FONROUGE, 1970, p. 3-4; JARACH, 1978, p. 60-1; NOGUEIRA, 1993, p. 89; BARRETO, 1977, p. 6; MORSELLI, 1967, p. 171; NUSDEO, 2015, p. 258-9; DE MARCO, 1961, p. 36; COSCIANI, 1953, p. 26; PEZZELLA & CAMARGO, 2017, p. 42.].

Além da prestação dos serviços por sua parte, o que implica a necessidade de gastos com o pessoal que a irá concretizar – para os efeitos desta exposição, pouco importa se tal gasto será realizado por servidores a ele diretamente vinculados ou se será realizado por trabalhadores integrantes de empresa que lhe preste serviço –, precisará o Poder Público também realizar compras tanto dos equipamentos que serão utilizados pelo pessoal prestador de serviços quanto de outros bens e serviços ofertados pela iniciativa privada, e é de se notar que não se admite, mais, que a prática dos atos existenciais do Poder Público se dê mediante a compulsória prestação de atividades corporais, como era o caso da instituição feudal da “corveia” [ANDRADE, 2014, p. 323], nem mediante a pura e simples expropriação dos bens e equipamentos sem pagamento.

Ao contrário, a obtenção dos recursos financeiros, seja na modalidade compulsória, compondo a receita derivada, seja na modalidade voluntária, compondo a receita originária, é o que viabiliza a prática dos atos existenciais pelo Poder Público com o mínimo de restrições à esfera da totalidade dos súditos.

A preferência pela fonte de receita compulsória reside em que – e quem o afirma é um franco adversário de qualquer postura “ativista” do Estado em relação à economia – a tendência dos indivíduos é a de somente pagarem pela prestação de qualquer atividade, por mais essencial que esta se possa mostrar a toda a coletividade, na exata medida concreta da possibilidade do benefício individual que auferem [EINAUDI, 1956, p. 92].

Considerando, entretanto, a necessidade de assegurar-se a previsibilidade do resultado econômico – ou, para os mais dados ao matematicismo, a precisão do cálculo econômico - e a propriedade de cada um dos súditos, as obrigações que corresponderão à receita derivada devem nascer da lei, e ter os seus termos por ela definidos [ÁVILA, 2003, p. 34; MARINHO, 1984, p. 16-7; BALEEIRO, 2000, p. 630; ATALIBA & GIARDINO, 1985, p. 213; ROSA, 1982, p. 52; COSTA, 1995, p. 76; BORGES, 1975, p. 6; ICHIHARA, 1995, p. 92], e é de notar que se costuma assinalar como um dos deflagradores do processo que culminou no primeiro documento constitucional do Ocidente justamente a legalidade tributária [DE MARCO, 1961, p. 121].

Dentre os tributos, põe-se a atenção aos que Geraldo Ataliba denominava “não-vinculados” [ATALIBA, 2000, p. 130; FURTADO, 2009, p. 231], que, justamente em virtude de não se ligarem a nenhuma atividade estatal específica, serem devidos independentemente de quem o paga obter algum benefício ou contribuir materialmente, em tal ou qual proporção, para a realização das tarefas que por eles seriam financiadas, vão ser a principal fonte da receita para os cofres públicos: os impostos [BALEEIRO, 1986, p. 255; MACHADO, 1993, p. 197-8].

As críticas que se fazem ao imposto, normalmente, partem do pressuposto de que ele seria desnecessário se fosse o bem público administrado de modo que produzisse resultados contábeis positivos, praticamente confundindo a gestão da coisa pública com a gestão da coisa particular, algo que seria contraditado por quantos pretendessem guardar fidelidade ao pensamento de matriz smithiana [SOMBART, 1992, p. 96-8; SMITH, 1996, p. 275-7; KEYNES, 1965, p. 122; ZACCARIA, 1998, p. 226].

Um dos principais esforços levados a cabo durante a formação dos Estados Nacionais foi precisamente o estabelecimento da distinção entre o patrimônio pessoal da autoridade investida em função pública e o patrimônio público [BALEEIRO, 1986, p. 131; LIMA, 1987, p. 20-1; ATALIBA, 1975, p. 19; MARQUES NETO, 2009, p. 67-8], e, tendo em vista justamente o dado de que este é formado em grande parte pelos recursos extraídos à força dos cidadãos, não pode ser gerido com a liberdade dos particulares, tem de ser gerido de acordo com critérios objetivos, preestabelecidos [BORGES, 1998, p. 28; MATA-MACHADO, 1972, p. 182-3; FAGUNDES, 1984, p. 269, nota 102].

O fato de os impostos não serem vinculados a uma atividade estatal específica não significa – embora pareça óbvio, tem de ser dito, nestes tempos em que se tem generalizado uma distorção dos conceitos jurídicos com objetivos políticos muitas vezes mal disfarçados – que sua criação se vá dar de modo aleatório: para eles serem instituídos, devem estar relacionados a um fato determinado no tempo e no espaço, a determinado sujeito que pode ser o protagonista ou, na impossibilidade prática de se identificar a este, um sujeito que, de algum modo, se relacione com este fato, e que este fato seja passível de mensuração, em termos de algum significado em termos de produção de riqueza [BECKER, 1963, p. 504; XAVIER, 1998, p. 425-6; DIFINI, 2008, p. 227-8; CARRAZZA, 2009, p. 97; ZILVETTI, 2004, p. 319; ATALIBA, 2000, p. 89-90; PAULSEN, 2014, p. 175; DERZI, 1989(b), p. 176].

A finalidade precípua dos impostos, como se sabe, é prover os cofres públicos de recursos para custearem-se as atividades estatais, em especial a prestação de serviços públicos e as próprias atividades que viabilizam a esta prestação, como é o caso da Advocacia de Estado e dos Agentes da Arrecadação.

Tem-se atribuído à tributação, em todo o mundo, com maior ou menor intensidade, em especial a partir do século XX, ao lado da função eminentemente “Fiscal”, de abastecimento dos cofres públicos, a função de determinar certos comportamentos extrafiscais, que podem ter conotação político-econômica ou de assistência social ou de fomento à cultura ou de proteção ambiental ou de promoção de determinados valores [CARRAZZA, 1991, p. 360, nota 4; CARVALHO, 1991, p. 149; PEREIRA, 1974, p. 153-154; ÁVILA, 2004, p. 343; ATALIBA & GIARDINO, 1981, p. 110; SOUZA, 1949; BARRETO, 1949; GRILLO, 2007, p. 78; TORRES, 1986, p. 633-636; ELALI & ZARANZA, 2006, p. 12-3; BECKER, 1963, p. 595; SILVA NETO, 2001, p. 126-127; SILVA, 2006, p. 150-1].

Claro que a utilização extrafiscal do imposto, em especial, teria difícil possibilidade de se conciliar com a adoção do denominado “imposto único”, no discurso da maioria dos respectivos defensores, uma vez que ele se põe com o objetivo de possibilitar o financiamento do Estado para o desempenho do mínimo de atribuições possível [ALBUQUERQUE, 2003, p. 51], embora não seja impossível, já que existe, como se verá mais adiante, uma das configurações do “imposto único” que poderia ser empregada para o fim de estimular a poupança.

Mesmo que as atribuições do Estado se reduzam ao mínimo, gastos ainda terão de ser realizados, ainda assim: delegada que seja a prestação de serviços públicos à iniciativa privada, esta não poderá ser compelida a contratar o afetar o respectivo patrimônio ao desempenho dessas atividades sem qualquer remuneração, e essa remuneração deverá provir de quem a contrata, isto é, os cofres públicos.

É de se observar, ainda, que somente poderiam, num contexto voltado a viabilizar o funcionamento da economia de mercado, atividades que não implicassem o exercício da coação, porque foi o fato de a possibilidade de esta ser exercida estar difusa entre os titulares do domínio sobre as terras um dos principais fundamentos para que a burguesia apoiasse a formação dos Estados Nacionais.

Por outro lado, uma das formas aparentemente mais suaves de obtenção de recursos públicos – a emissão de títulos da dívida pública a serem subscritos pelos particulares – somente se torna atrativa quanto maiores as taxas de juros correspondentes, e serão os cofres públicos que irão assegurar tal pagamento.

E como serão providos os cofres públicos, para que haja recursos suficientes para atender às necessidades dos prestadores de serviços, inclusive para que possam enfrentar as variações dos custos dos insumos imprescindíveis à continuidade das suas atividades, ou para que os títulos da dívida pública se mostrem cada vez mais atraentes?

Justamente através do antipático imposto, que será pago tanto por quem não contratou com o Poder Público a prestação do serviço quanto por quem contratou, será pago tanto por quem não subscreveu os títulos quanto por quem os subscreveu.

2. Imposto único e capacidade contributiva

O desejo de trazer, sempre, todas as complicações à simplicidade aparente, diante da evidente impossibilidade de uma única exação assegurar a autonomia dos entes menores em face do maior, essencial ao federalismo, poderia conduzir, em nome do “barateamento” da máquina pública, a que se formasse um movimento em prol do abandono desta forma de Estado.

Não se discutirá – a despeito de se tratar de cláusula imune a emendas constitucionais supressivas, no caso brasileiro – a questão do federalismo, uma vez que a sua defesa implicaria, é claro, a rejeição liminar do debate em torno do “imposto único”, e o que se quer é discutir este no seu mérito.

Trate-se de um Estado Federal ou de um Estado unitário, uma das grandes questões que se põem em se tratando da tributação é, sem dúvidas, a da aptidão do patrimônio dos indivíduos suportarem os encargos tributários sem que as condições para a respectiva existência sejam comprometidas [BALEEIRO, 1986, p. 259; FALCÃO, 1994, p. 30-1; COELHO, 1992, p. 373; BIFANO, 2011, p. 143], e há casos de Constituições, como a brasileira de 1988, que recomendam sua utilização como critério, sempre que possível, para a graduação das exações [LACOMBE, 2000, p. 34-5; ÁVILA, 2009, p. 85-6; ATALIBA, 2000, p. 142-3; FERREIRA NETO, 2016, p. 438-9; DIFINI, 2008, p. 83; ROHENKOHL, 2007, p. 200-1; ZILVETTI, 2004, p. 253-4; MELO, 2012, p. 110; JARDIM, 2011, p.240-1; OLIVEIRA, 2015, p. 47; MACHADO, 1993, p. 31-2; VELLOSO, 2010, p. 137-8; MIRANDA, 1963, p. 427-428; BRITO, 1982, p. 68; BORGES, (s/d), p. 43; BECKER, 1963, p. 480-1; BORJA, 1985, p. 143; CONTI, 1997, p. 55-56; DERZI, 1989(a), p. 162; MAXIMILIANO, 1954, p. 269].

A apuração da capacidade contributiva não depende apenas de um fator, de tal sorte que não se tem como verificar se o aludido imposto observaria, mesmo, a real capacidade de cada qual suportar o encargo sem se reduzir à impossibilidade de satisfazer às suas obrigações: cada ser humano, como se sabe, não obtém, normalmente, a respectiva remuneração somente a um título, como se pode exemplificar com os dados de que o trabalhador assalariado pode realizar aplicações financeiras; o acionista de uma empresa pode, também, além das aplicações financeiras, receber o pagamento de aluguéis.

É importante ter presente, ainda, que a noção da “capacidade contributiva”, embora se possa ligar, em muito, à temática da “justiça distributiva”, não tem a esta como pressuposto inexorável ou como elemento essencial.

A política tributária pode, perfeitamente, observar a capacidade contributiva mediante a utilização de percentuais que permitam, simplesmente, espelhar os critérios de distribuição dos resultados da economia entre os súditos, sem influir sobre tais critérios.

Esse caráter francamente variável dos critérios para a identificação da capacidade contributiva não se faz presente, pois, somente em um Estado que procure atuar sobre e no domínio econômico [GRAU, 2010, p. 143], também se faz presente em um Estado que se pretenda abstenseísta, e, por isto, mesmo neste se vem a tornar inconciliável com o princípio da capacidade contributiva o imposto único [TIPKE & LANG, 2008, p. 208-9; MANKIWI, 2009, p. 244].

Sob este prisma, o caráter mais favorável ao contribuinte da redução de todos os impostos a um único se mostra, indubitavelmente, ilusório, uma vez que faria abstração de uma das principais construções voltadas à proteção do patrimônio individual contra as investidas do Fisco.

3. Imposto único e seletividade

Como se sabe, uma das principais queixas que se estabelecem em relação a impostos que permitem a translação do ônus respectivo é a dificuldade existente em vinculá-lo à capacidade contributiva.

E, em razão disto, ter-se-ia como vencido o argumento erguido sobre a incompatibilidade do “imposto único” com este princípio, independentemente da crítica que setor respeitável da doutrina faz à distinção entre impostos “diretos” e “indiretos” [BECKER, 1963, p. 493; CARRAZZA, 2009, p. 476; MACHADO, 1984, p.99; ATALIBA, 2000, p. 143; DE MARCO, 1961, p. 130-1], crítica que não fez fortuna entre nós, quer em função da distinção entre a “renda nacional” e a “renda disponível”, quer em função dos pressupostos estabelecidos, no Brasil, pelo artigo 166 do Código Tributário Nacional, validado iterativamente pela jurisprudência, mantida a orientação da Súmula 546 do Supremo Tribunal Federal.

Entretanto, não é novidade que, por vezes, seja possível inferir, a partir do que normalmente acontece - ser o consumo função do ganho -, quanto à presença de determinados bens ser mais frequente na casa de determinadas faixas de remuneração do que em outras e, por conta disto mesmo, tal frequência pode ser um índice da capacidade contributiva [CONTI, 1997, p. 67; LACOMBE, 1991, p. 171-2; LOPES FILHO, 1991, p. 156; ANDRADE, 2014, p. 309], e não é casual que se encontre, na obra de Jean-Jacques Rousseau [ROUSSEAU, 1952, p. 384-5], a sugestão para que, como instrumento de enfrentamento das desigualdades sociais, fosse adotada em relação a esses impostos a seletividade da alíquota incidente sobre o preço do produto em função

da respectiva essencialidade, no que teria sido fortemente influenciado por críticos dos fisiocratas [ANDRADE, 2014, p. 312-5].

A concepção do imposto único, por pressupor – salvo em uma das modalidades, como se verá mais adiante – a uniformidade de alíquotas, também não teria como se coadunar com a técnica da seletividade.

Como é feita abstração da capacidade contributiva, também é feita abstração de se tratar a operação da compra de gêneros integrantes da denominada “cesta básica” ou de vinhos finos e de caviar.

Também esta forma de assegurar a maior aptidão para o contribuinte suportar, com o mínimo de perdas possível, o ônus tributário desapareceria, em se adotando o sistema do imposto único.

Produtos essenciais e produtos de luxo, segundo esta lógica, passariam a ser equivalentes, em termos de tratamento fiscal e, formalmente, o peso que recairia sobre ambos seria o mesmo.

Materialmente, o impacto sobre o patrimônio de quem tem uma remuneração que recomenda que o respectivo consumo se cinja a produtos essenciais não é o mesmo que sobre o patrimônio de quem pode dar-se ao luxo de adquirir produtos como caviar ou como colares de diamantes.

4. Imposto único e não cumulatividade

Uma das grandes conquistas, em relação aos impostos indiretos, é a não cumulatividade, no que tange, especialmente, na redução do peso fiscal nos custos das mercadorias.

Com efeito, falava-se muito no problema da tributação em cascata, em que o peso do que fora cobrado em etapa anterior vinha a gravar o preço do produto em operação posterior.

Tanto no que diz respeito à produção, com o beneficiamento do produto, quanto no que diz respeito à respectiva circulação, foi adotada a sistemática de não-cumulatividade [SOUSA, 1972, p. 300; GIL, 1975, p. 208], pela qual a cada nova operação sujeita, no caso brasileiro, ao Imposto sobre Produtos Industrializados, quanto à produção, e ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, quanto à circulação, haveria mister abater o quanto tivesse sido cobrado na operação de mesma natureza anterior [D’ÁVILA, 2007, p. 38; FALCÃO, 1968, p. 45; DERZI, 1998, p. 126].

O imposto único, pela sua própria concepção, não teria como conviver com a ideia de não-cumulatividade, já que teria de incidir em qualquer momento que fosse praticado algum ato de consequências patrimoniais, e sua concepção, voltada que é à simplificação da arrecadação e, portanto, a evitar as complicações que operações como o creditamento muitas vezes geram [ALBUQUERQUE, 2003, p. 32].

Para se considerar que, na realidade, todos os impostos seriam cumulativos – proposição frequente em integrantes do empresariado brasileiro quando vêm defender a redução de todos os impostos a um único -, ter-se-ia de perguntar por que, então, compareceriam recorrentemente a todas as instâncias do Judiciário demandas buscando o reconhecimento do direito ao abatimento se, na prática, ele não existiria, até porque não existe o interesse de agir se não houver o obstáculo a se alcançar um benefício efetivo, obstáculo cuja remoção demanda a atuação do juiz.

Toda a cadeia produtiva de cada produto, bem como cada uma das operações de circulação deste, iria sofrer gravames sucessivos, pois, de tal sorte que passa a tributação a pesar, em cascata, na formação do preço final a ser pago pelos consumidores.

A adoção da não-cumulatividade para os impostos cujo ônus pode ser repassado a quem contrata com o contribuinte e em se tratando de operações materiais – produção de um determinado objeto físico, compra e venda de mercadorias – e não de prestações materiais, que não teriam como se apurar cobranças em estágios anteriores, como é o caso da prestação de serviços, sujeita ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza tem-se apresentado, no Direito brasileiro, como um dos principais instrumentos aptos a fazerem com que o tributo enquanto elemento do custo não venha a pesar mais do que uma vez em relação a cada uma das operações, na composição do preço final dos produtos a serem adquiridos.

5. Imposto único e produto líquido – a experiência fisiocrata

Uma proposição que se poderia apresentar em defesa do “imposto único” seria o dado de que os problemas que se lhe apontam estariam no plano da pura especulação teórica, uma vez que somente com a experiência é que se poderia confirmar ou refutar a hipótese.

Longe de traduzir novidade, foi a redução de todas as exações a uma única um dos principais anelos da escola que teve como principal nome o médico da Corte de Luís XV, François Quesnay, conhecida como “fisiocrata”, tendo em vista sua crença no caráter natural das leis da economia [QUESNAY, 1966, p. 130; HEIMANN, 1971, p. 70].

À base da noção do imposto único estava, em realidade, a consideração da atividade agropecuária como a única efetivamente produtiva, porque enquanto o capital e o trabalho empregados nas manufaturas não gerariam mais produto do que o quanto foi destinado ao processo de produção, ao passo que o montante apropriado pelos proprietários rurais, a título de excedente, converter-se-ia em renda e o que não estivesse no excedente seria aplicado novamente no processo produtivo [ANDRADE, 2014, p. 320].

Se o imposto único se voltaria a incidir sobre o produto da terra, como o sustentaram os fisiocratas, para o satisfazer, quando se aumentassem as exigências sobre o Estado, os proprietários

de terra seriam obrigados a aumentar os preços das respectivas utilidades, e isto acabaria por desestimular, ao final, a produção local, vez que o gravame teria de não pesar mais que os gastos com o transporte das mercadorias importadas [ARRUDA, 1913, p. 291].

Além de a tese fisiocrática pressupor uma economia de base eminentemente agrária, pré-industrial, é de se notar que houve uma tentativa efetiva de se colocar em prática, entre 1768 e 1770, nos domínios do Margrave Karl Friedrich von Baden-Durlach, sob a assessoria do jurista Johann August Schlettwein, a aludida exação, e ela veio a malograr em especial pelas maiores dificuldades de se estabelecerem os valores exatos dos excedentes dos pequenos assentamentos em Baden e das dificuldades enfrentadas pelo seu responsável junto à Corte, e é digno de nota que poucos detalhem – embora refiram o malogro – a experiência em questão [PEUKERT, 2011, p. 72; OLIVEIRA, 2017, p. 157-8; BALEEIRO, 1986, p. 218, nota 1].

O “imposto único”, na única modalidade efetivamente experimentada na história, qual seja, a defendida pelos fisiocratas, não produziu, pois, os efeitos anunciados de equilibrar adequadamente as necessidades do Erário com as disposições dos súditos para o sacrifício, e sofreu críticas acerbas mesmo da parte de pensadores que jamais poderiam ser considerados adversos à economia de mercado.

6. Imposto único sobre o consumo

Não é somente em relação aos denominados “impostos diretos”, sentidos mais facilmente pelo contribuinte e em relação aos quais é mais facilmente visualizável a pertinência da capacidade contributiva.

Uma das manifestações da exação única foi defendida por economistas do século XX, como Nicholas Kaldor, James Meade, Robert Hall & Alvin Rabuschka, com leves distinções entre eles, e se voltaria a atingir os montantes gastos pelos cidadãos, para os estimular à poupança [COELHO & BORBA, 2018, p. 80; ANDRADE, 2014, p. 310].

Nesta variável, em todas as suas versões, já se tem o tributo como voltado a um fim extrafiscal, qual seja, o de estimular os cidadãos a não gastarem, a reduzirem o volume de moeda em circulação, fugindo, pois, ao usual pressuposto das teses que têm vicejado no Brasil em prol da exação única, isto é, tem-se o tributo materializando a função de “fomento”, ao lado da de provedor dos cofres públicos.

Nas versões que admitem a variação de alíquotas em razão das diferenças de remuneração, como é o caso da de Kaldor, comparece, também, a função estatal de normatização da economia, diversamente do que ocorre nas versões que exigem o estabelecimento de uma alíquota única sobre

o consumo, em que se supõe que o tributo não deve ser meio para modificar a distribuição da riqueza tal como estabelecida pelo mercado.

Claro que as versões que defendem a alíquota única sobre o consumo tendem a considerar que, quando a distribuição de acordo com o mercado se torna algo “rígida”, no sentido de reforçar as posições de “vantagem” e “desvantagem”, isto seria devido a hábitos arraigados de consumo, o fenômeno denominado por Knut Wicksell como “fricção econômica” [WICKSELL, 1947, p. 64], e fariam abstração, mesmo, das distinções entre as necessidades, em especial as rígidas e as elásticas [SOMBART, 1946, p. 18-9; SOUZA, 1970, p. 210-214; ROSSETTI, 1971, p. 84; VEBLEN, 1983, p. 16; SIMCH, 1912, p. 3; SAMUELSON, 1966, p. 158; BARRE, 1970, p. 20-1; CAMPOS, 1979, p. 4], e a aptidão de cada faixa remuneratória para ser mais ou menos comprometida com o consumo [WEBER, 1943, p. 85; GALVES, 1972, p. 314; QUESNAY, 1966, p. 120; GUITTON, 1961, p. 195; LANGE, 1963, p. 186].

A ideia de estimular os cidadãos à poupança, de tal sorte que esta ficasse a salvo de incidências tributárias, parte do pressuposto de que todos os gastos corresponderiam ao consumo, e não resta a menor dúvida de que, neste caso, o que se pretenderia seria evitar a desvalorização da moeda nacional.

Entretanto, é de se observar que o gasto não é somente “consumo”: qualquer atividade econômica, para realizar-se, pressupõe a realização de dispêndios para a aquisição de insumos, para a remuneração do pessoal que irá desempenhar os atos materiais a ela correspondentes, para transportar as mercadorias etc.

O efetivo do gravame exclusivo sobre os gastos, pois, não seria tão-somente o de impor o comedimento no consumo, mas também o de inibir a própria realização dos investimentos.

De outra parte, mesmo a imposição do comedimento no consumo também não deve ser tida como, em si mesma, benéfica à economia, pois, em realidade, como já era ensinado pelos clássicos, é precisamente porque se tem a expectativa de que haja demanda – isto é, de que haja alguém disposto a adquirir o bem de que se trate -, ou, em termos bem singelos, ninguém se voltará a produzir mercadorias ou a prestar serviços se não houver a possibilidade de alguém adquiri-las ou fruí-los [QUESNAY, 1966, p. 261-2; SMITH, 1996, p. 146; MEYERS, 1968, p. 16; HECKSCHER, 1983, p. 780; SOMBART, 1946 p. 50; CANOTILHO & MACHADO, 2003, p. 78-9].

Mesmo que não se adote o princípio da soberania do consumidor, mercê, sobretudo, da aptidão dos agentes do mercado para criarem demanda, pressuposto da própria atividade publicitária, não se pode negar que precisa existir demanda, nem que seja artificialmente criada, para que se possa ofertar qualquer tipo de bem.

De qualquer modo, mesmo esta versão do denominado “imposto único” assumiria gravíssimas dificuldades de implementação, pois, na prática, tem havido seguidamente

controvérsias acerca do que caracterizar como “consumo” de energia para efeitos de autorizar, ou não, o creditamento do ICMS no processo de industrialização, quer dizer, o próprio fato que se pretenderia apresentar como gerador do tributo que substituiria todos os demais não seria de fácil apuração, consoante se pode exemplificar:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. CREDITAMENTO. CONVÊNIO ICMS 66/88. ENERGIA ELÉTRICA E SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO. UTILIZAÇÃO NA PRODUÇÃO POR EMPRESA PREDOMINANTEMENTE INDUSTRIAL. POSSIBILIDADE. ACÓRDÃO CASSADO. RETORNO DOS AUTOS À ORIGEM. 1. A jurisprudência desta Corte Superior vem admitindo o creditamento de energia elétrica e de serviços de comunicação, na qualidade de insumo utilizado no processo produtivo, quando indispensáveis ao exercício da atividade industrial da contribuinte. Precedentes: EDcl no REsp 1.322.072/RS, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, DJe 14/9/2012; AgRg no Ag 1.156.362/RJ, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 24/8/2010; AgRg no Ag 1.168.476/RJ, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 01/12/2009; REsp 904.082/SC, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJ 25/9/2009; AgRg no REsp 598.957/RS, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJ 29/6/2007. 2. *Correta a decisão que cassou o acórdão a quo e determinou o retorno dos autos ao Tribunal de origem, para que verifique a natureza da atividade empresarial da contribuinte e a efetiva utilização da energia elétrica e dos serviços de comunicação, se destinados, ou não, à consecução da atividade produtiva, a ensejar o direito de crédito postulado nos embargos à execução.* 3. Agravo regimental não provido [BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial 325916/SC. Relator: Min. Benedito Gonçalves. DJ-e 19 jun 2015 – destacou-se].

Portanto, aqui, também, ilusória se mostra a expectativa de benefícios a ser alcançada pela sonhada unificação das exações em uma só, diante dos insuperáveis obstáculos de natureza prática.

7. Imposto único e movimentação de capitais financeiros

Também se pretende, quando se fala em estabelecimento de um “imposto único”, fazer com que este incida sobre as movimentações financeiras, independentemente da respectiva natureza.

Claro que a atratividade desta exação estaria em propiciar, a cada transferência de dinheiro via instituições financeiras, a retenção de um determinado percentual para envio ao poder tributante, pouco importando se se trataria de pagamento de salário ou honorários, distribuição de dividendos, percepção de juros, pagamento de aluguéis ou royalties etc. [ALBUQUERQUE, 2003:79-80]

Entretanto, por mais que se amplie, na realidade atual, o papel da intermediação bancária no sistema de pagamentos, é de se observar que isto implica considerar o mais frequente no cenário urbano, deixando ao largo o que se verifica em contextos rurais, em que os pagamentos por vezes se realizam fora do circuito bancário, com a entrega direta do numerário ao credor.

Esta simples circunstância já mostraria um verdadeiro estímulo a condutas que, na dúvida, teriam de ser caracterizadas como “elisão”, já que não é “imperativo” que as pessoas se sirvam da rede bancária para satisfazerem as respectivas obrigações e, se dentre as opções lícitas, existir uma que acarrete menores ônus, inclusive tributários, dificilmente se poderá censurar quem decida pela

menos onerosa [BECKER, 1963, p. 122; DÓRIA, 1977, p. 73; HUCK, 1997, p. 107; DERZI, 1997, p. 247] e a conduta que poderia caracterizar “evasão”, para se ter como configurada, demandaria o exame de um número maior de circunstâncias, a começar pelo dado de dificilmente vir a chegar ao conhecimento da autoridade fiscal, por sinal, o mesmo defeito que o principal defensor da proposta aponta para os tributos cujo lançamento se realize preferencialmente à base da declaração do sujeito passivo [ALBUQUERQUE, 2003, p. 28].

Por outro lado, as operações que se realizam no âmbito bancário não permitem a aferição da capacidade contributiva, porque não é o volume de recursos movimentado em cada ocasião que vai permitir identificar o quanto se poderia, sem desfaltar o patrimônio do contribuinte, impor em termos de gravame: às vezes uma grande quantia pode transitar na conta de um indivíduo que viva de seu salário – e aqui, faz-se total abstração de o ingresso do montante ser a título lícito (imaginemos uma causa em que o valor da sucumbência atribuído em prol do advogado empregado de uma pessoa jurídica se mostre excepcionalmente alto) ou ilícito – e não é raro que titulares de grandes patrimônios realizem transações de menor expressão.

Também não se tem como aferir a essencialidade do bem para fins de aplicação da seletividade, pela mesma razão que se apontou, no parágrafo anterior, para a impossibilidade de aferição da capacidade contributiva: um grande volume de mercadorias de acessibilidade mais universal pode conduzir a um valor da operação maior do que um pequeno volume de bens de luxo.

Pareceria, também, que nesta modalidade, estaria arredada a possibilidade de discussão judicial, porque da aplicação de uma alíquota uniforme não haveria por que identificar erro ou ilegalidade da parte do Poder Público no momento da cobrança.

Entretanto, o modelo que tem sido buscado não foi infenso a debate judicial, e cabe trazer aqui, a título de exemplo, ação de repetição de indébito – isto é, houve recolhimento prévio – em que a Fazenda Nacional sofreu derrota precisamente em função de erro no recolhimento:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO. AUSÊNCIA DE INDICAÇÃO DE DISPOSITIVO LEGAL TIDO POR VIOLADO. SÚMULA 284/STF. RAZÕES DO AGRAVO QUE NÃO IMPUGNAM, ESPECIFICAMENTE, A DECISÃO AGRAVADA. SÚMULA 182/STJ. ALEGADA VIOLAÇÃO À COISA JULGADA. REEXAME DE MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. IMPOSSIBILIDADE. ÓBICE DA SÚMULA 7/STJ. AGRAVO INTERNO PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESSA PARTE, IMPROVIDO. I. Agravo interno aviado contra decisão publicada em 06/10/2017, que, por sua vez, julgara recurso interposto contra decisum publicado na vigência do CPC/73. II. *Na origem, trata-se de Ação Ordinária de Repetição de Indébito, pretendendo-se a repetição do indébito do montante pago em duplicidade referente à CPMF, com fatos geradores ocorridos entre janeiro de 1997 a dezembro de 2001.* III. Interposto Agravo interno com razões que não impugnam, especificamente, os fundamentos da decisão agravada - mormente quanto à incidência da Súmula 284 do STF -, não prospera o inconformismo, quanto ao ponto, em face da Súmula 182 desta Corte. IV. Na forma da jurisprudência dominante desta Corte, "analisar a alegada ofensa à litispendência e à coisa julgada importa em reexame de provas, o que encontra óbice na Súmula 7 deste Tribunal" (STJ, AgRg nos EDcl no REsp 1.539.665/SC, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJe de 26/10/2015). No mesmo sentido: STJ, AgInt no AREsp 965.578/RJ, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, SEGUNDA TURMA, DJe de 28/08/2017; REsp 1.667.955/RS, Rel. Ministro HERMAN

BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 20/06/2017; REsp 1.425.831/MG, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA, DJe de 24/05/2017; AgInt no REsp 1.574.311/SC, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 02/05/2017; AgInt no REsp 1.626.232/SP, Rel. Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA TURMA, DJe de 23/08/2017. V. No caso, o entendimento firmado pelo Tribunal a quo - no sentido de que não evidenciada a violação à coisa julgada - não pode ser revisto, pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede de Recurso Especial, sob pena de ofensa ao comando inscrito na Súmula 7 desta Corte. Precedentes do STJ. VI. Agravo interno parcialmente conhecido, e, nessa parte, improvido [BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo interno no recurso especial 1.502.879/AL. Relatora: Min. Assusete Magalhães. DJ-e 1 dez 2017 – destacou-se].

Como se pode ver, não desapareceriam, aqui, as situações de litígio entre o contribuinte e o Fisco para serem resolvidas pelo Judiciário, mercê das quais, a bem de ver, muitas das estatísticas acerca do peso da carga tributária sobre o PIB se mostram altamente discutíveis.

Considerações finais

Abstraindo-se da discussão acerca de ser ou não preferível o Estado Mínimo como ideal – tema que, por sua amplitude, comportaria discussão mais aprofundada em outra oportunidade –, o presente texto buscou problematizar um instituto que se pretenderia passível de o legitimar, que seria a redução de todos os impostos a um único.

Debatido o fundamento da tributação como atividade necessária à própria existência do Estado, viu-se que, ao lado da função de carrear recursos para o desempenho das tarefas próprias deste, veio a desenhar-se também a função extrafiscal, que seria incompatível com o imposto único, salvo em uma de suas manifestações, e que, mesmo que o Estado fosse reduzido a prestar diretamente somente as tarefas que exigissem a presença do poder de coação, ainda teria, por vezes, de proceder a aumentos de gastos para os particulares a quem fosse delegada a prestação dos demais serviços públicos e para assegurar a rentabilidade dos títulos da dívida pública.

Confrontado às técnicas desenvolvidas desde a criação dos Estados Nacionais para tornar factível a atividade de tributação – a observância da capacidade contributiva, da seletividade segundo a essencialidade do produto, da não cumulatividade –, bem se vê que a redução de todos os impostos a um único que se voltaria a carrear recursos para o Poder Central não teria como conviver com elas.

Vistos os possíveis fatos geradores do chamado “imposto único”, constatou-se que as alegadas maiores vantagens, seja para o Fisco, seja para o contribuinte, não seriam sucedâneos melhores para as técnicas acima referidas para o contexto de pluralidade de impostos.

Referências bibliográficas

ALBUQUERQUE, Marcos Cintra Cavalcanti de. A verdade sobre o imposto único. São Paulo: LCTE, 2003.

ANDRADE, Fernando Rocha. A tributação no pensamento económico antes de Adam Smith. Boletim de Ciências Económicas – homenagem ao Professor Doutor António José Avelãs Nunes. Coimbra, v. 57, t. 1, p. 307-350, 2014

ARRUDA, Braz de Sousa. Qual o melhor systema tributário? Revista da Faculdade de Direito de São Paulo. São Paulo, v. 21, p. 282-299, 1913

ATALIBA, Geraldo & GIARDINO, Cleber. Responsabilidade tributária – ICM – substituição tributária. Revista de Direito Tributário. São Paulo, v. 9, n. 34, p. 213, out/dez 1985

ATALIBA, Geraldo & GIARDINO, Cleber. Pressupostos do estudo jurídico do ICM. Revista de Direito Tributário. São Paulo, v. 5, n. 15/16, p. 110, jan/jun 1981

ATALIBA, Geraldo. Hermenêutica e sistema constitucional tributário. In: SOUSA, Rubens Gomes et alii. Interpretação no Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 1975.

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. São Paulo: Malheiros, 2000.

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

ÁVILA, Humberto. Teoria da igualdade tributária. São Paulo: Malheiros, 2009.

ÁVILA, Humberto. Teoria dos princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos. São Paulo: Malheiros, 2003.

BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

BALEEIRO, Aliomar. Uma introdução à ciência das finanças. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

BARRE, Raymond. Manual de economia política. Trad. Pierre Santos. Rio de Janeiro: Fundo de Cultura, 1970, v. 1.

BARRETO, Alberto Deodato Maia. A função extrafiscal do imposto. Belo Horizonte: Imprensa Oficial, 1949

BARRETO, Alberto Deodato Maia. Manual de ciência das finanças. São Paulo: Saraiva, 1977.

BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 1963.

BIFANO, Elidie Palma. O mercado financeiro e o imposto sobre a renda. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

- BORGES, José Souto Maior. Imposto Sobre Serviços. São Paulo: Saraiva, 1975.
- BORGES, José Souto Maior. Introdução ao Direito Financeiro. São Paulo: Max Limonad, 1998.
- BORGES, José Souto Maior. Tributos estaduais. Revista de Direito Tributário. São Paulo, n. 91, p. 43, (s/d)
- BORJA, Célio. Federalismo brasileiro. Revista de Direito Público. São Paulo, v. 18, n. 73, p. 143, jan/mar 1985
- BRITO, Edvaldo. Reflexos jurídicos da atuação do Estado no domínio econômico. São Paulo: Saraiva, 1982.
- CAMPOS, Roberto de Oliveira. O manicômio fiscal. Folha de São Paulo. São Paulo, 6 ago 1995.
- CAMPOS, Ronaldo Cunha. Comentários ao Código de Processo Civil. Rio de Janeiro: Forense, 1979, v. 1, t. 1.
- CANOTILHO, José Joaquim Gomes & MACHADO, Jonatas E. M. “Reality shows” e liberdade de programação. Coimbra: Coimbra Ed., 2003.
- CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.
- CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. São Paulo: Malheiros, 2009.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 1991.
- COELHO, André Felipe Canuto & BORBA, Bruna Estima. Esperando por uma tributação ideal: o imperativo categórico da capacidade contributiva. Revista Brasileira de Estudos Políticos. Belo Horizonte, v. 62, n.117, p. 55-96, jul/dez2018.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. O controle da constitucionalidade das leis e do poder de tributar na Constituição de 1988. Belo Horizonte: Del Rey, 1992.
- CONTI, José Maurício. Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade. São Paulo: Dialética, 1997.
- COSCIANI, Cesare. Principii di scienza delle finanze. Torino: UTET, 1953.
- COSTA, Alcides Jorge. ICMS – prazo de vencimento e prazo de pagamento – correção monetária – parecer. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, n. 1, p. 76, 1995
- D’ÁVILA, Antônio Augusto. ICMS dos Municípios e diferimento. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 2007.
- DE MARCO, Antonio de Viti. Principi di economia finanziaria. Torino: Paolo Boringhieri, 1961.

DELGADO, José Augusto. A ordem pública como fator de segurança. *Revista dos Tribunais*. São Paulo, v. 73, n. 584, p. 22, jun 1984

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Aspectos essenciais do ICMS enquanto imposto de mercado. In: FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio et alii. *Direito Tributário – estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Capacidade contributiva e igualdade. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, v. 15, n. 56, p. 162, abr/jun 1989(a)

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Elisão e evasão fiscal – a unidade do injusto no Direito Tributário e no Direito Penal. In: DERZI, Misabel de Abreu Machado & COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Direito Tributário atual – pareceres*. Rio de Janeiro: Forense, 1997

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Princípio da praticabilidade. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, v. 13, n. 47, p. 176, jan/mar 1989(b)

DIFINI, Luís Felipe Silveira. *Manual de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2008.

DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: José Bushatsky, 1977.

EINAUDI, Luigi. *Principi della scienza della finanza*. Torino: Einaudi, 1956.

ELALI, André de Souza Dantas & ZARANZA, Evandro. Indução econômica por meio da tributação. Incentivos fiscais nas microrregiões. Aspectos pontuais da Lei 11.196/2005. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. São Paulo, v. 14, n. 71, p. 12-13, nov/dez 2006

FAGUNDES, Miguel Seabra. *O controle dos atos administrativos pelo Poder Judiciário*. São Paulo: Saraiva, 1984.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

FALCÃO, Antônio Augusto Vieira. *O imposto de circulação de mercadorias comentado*. Porto Alegre: Sulina, 1968.

FERREIRA NETO, Arthur Maria. *Por uma ciência prática do Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

FONROUGE, Giuliani. *Derecho Financiero*. Buenos Aires: Depalma, 1970.

FURTADO, J. R. Caldas. *Elementos de direito financeiro*. Belo Horizonte: Forum, 2009.

GALVES, Carlos. *Manual de economia política atual*. Rio de Janeiro: Forense, 1972.

GIL, Otto Eduardo Vizeu. Imposto sobre circulação de mercadorias. Transferência de cacau. Lei Complementar n. 4, de dezembro de 1969, e sua eventual e anunciada revogação parcial. O tratamento fiscal reacionado com a transferência de mercadoria para industrialização. *Atividade*

cooperativista. In: BALEEIRO, Aliomar et alii. Proposições tributárias – coletânea de estudos organizada pela Associação Brasileira de Direito Financeiro em memória de Rubens Gomes de Sousa. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

GRAU, Eros Roberto. A ordem econômica na Constituição de 1988 (interpretação e crítica). São Paulo; Malheiros, 2010.

GRILLO, Fábio Artigas. Carga tributária e desenvolvimento econômico no Brasil. Revista Tributária e de Finanças Públicas. São Paulo, v. 15, n. 73, p. 78, mar/abr 2007

GUITTON, Henri. Economia política. Trad. Oscar Dias Correa. Rio de Janeiro: Fundo de Cultura, 1961, v. 1.

HECKSCHER, Eli R. La época mercantilista. Trad. Wenceslao Roces. México: Fondo de Cultura Económica, 1983.

HEIMANN, Eduard. História das doutrinas econômicas. Trad. Waltensir Dutra. Rio de Janeiro: Zahar, 1971.

HUCK, Hermes Marcelo. Evasão e elisão – rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário. São Paulo: Saraiva, 1997

ICHIHARA, Yoshiaki. Princípio da legalidade tributária na Constituição de 1988. São Paulo: Atlas, 1995.

JARACH, Dino. Finanzas públicas – esbozo de una teoría general. Buenos Aires: Cangallo, 1978.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. Manual de Direito Financeiro e Tributário. São Paulo: Saraiva, 2011.

KEYNES, John Maynard. Teoría general de la ocupación, el interés y el dinero. Trad. Eduardo Hornedo. México: Fondo de Cultura Económica, 1965.

LACOMBE, Américo Lourenço Masset. Princípios constitucionais tributários. São Paulo: Malheiros, 2000.

LACOMBE, Américo Masset. Capacidade contributiva e igualdade. Revista de Direito Tributário. São Paulo, v. 15, n. 56, p. 171-172, abr/jun 1991

LANGE, Oskar. Moderna economia política. Trad. Pedro Lisboa. Rio de Janeiro: Fundo de Cultura, 1963.

LIMA, Ruy Cirne. Princípios de Direito Administrativo. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987.

LOPES FILHO, Osiris de Azevedo. Princípios da capacidade contributiva e da isonomia. Revista de Direito Tributário. São Paulo, v. 15, n. 56, p. 156, abr/jun 1991

MACHADO, Brandão. A repetição de indébito em Direito Tributário. In: MACHADO, Brandão (org.). Direito Tributário – estudos em homenagem ao Professor Ruy Barbosa Nogueira. São Paulo: Saraiva, 1984.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 1993.

MANKIW, N. Gregory. Princípios de microeconomia. Trad. Allan Vidal Hastings & Elisete Paes e Lima. São Paulo: Cengage Learning, 2009.

MARINHO, Josaphat. Interpretação e aplicação da lei tributária. Revista de Direito Tributário. São Paulo, v. 8, n. 27/28, p. 16-17, jan/jun 1984

MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. Bens públicos – função social e exploração econômica. Belo Horizonte: Forum, 2009.

MATA-MACHADO, Edgar de Godoi. Elementos de teoria geral do direito. Belo Horizonte: Vega, 1972.

MAXIMILIANO, Carlos. Comentários à Constituição brasileira. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1954, v. 3.

MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida. Princípio da capacidade contributiva. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

MEYERS, Alfred L. Elementos de economia moderna. Trad. Antonio Ferreira da Rocha. Rio de Janeiro: Livro Ibero-Americano, 1968.

MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. Comentários à Constituição de 1946. Rio de Janeiro: Borsoi, 1963, t. 6.

MORSELLI, Emanuele. La dottrina del tributo – i presupposti scientifici della finanza pubblica. Padova: CEDAM, 1967.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 1993.

NUSDEO, Fábio. Curso de economia – introdução ao Direito Econômico. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.

OLIVEIRA, Flávio dos Santos. Friedrich List: nacionalismo e cosmopolitismo na integração dos Estados alemães. Vitória: Programa de Pós-Graduação em História da Universidade Federal do Espírito Santo, 2017 (tese de doutorado)

OLIVEIRA, Vivian de Freitas e Rodrigues de. Preço de transferência como norma de ajuste do imposto sobre a renda. São Paulo: Noesis, 2015.

ORLANDO, Vittorio Emanuele. Diritto Pubblico generale – scritti vari (1881-1940). Milano: Giuffrè, 1954.

PAULSEN, Leandro. Responsabilidade e substituição tributárias. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

PEREIRA, Affonso Insuela. O Direito Econômico na ordem jurídica. São Paulo: José Bushatsky, 1974.

PEUKERT, Helge. Johann August Schlettwein (1731-1802): the German Physiocrat. In: BACKHAUS, Jürgen [org.]. Physiocracy, antiphysiocracy and Pfeiffer. New York: Springer, 2011.

PEZZELLA, Maria Cristina Cereser & CAMARGO, Ricardo Antonio Lucas. Sociedade da informação e a não incidência tributária. in: ENCONTRO INTER-NACIONAL DO CONPEDI/BRAGA – PORTUGAL. Braga/Florianópolis: Fundação Boiteux, 2017, p. 42. In: <https://lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/201332/001060268.pdf?sequence=1&isAllowed=y>, acessado em 14 mar 2020

QUESNAY, François. Quadro econômico. Trad. Teodora Cardoso. Lisboa: Gulbenkian, 1966.

ROHENKOHL. Marcelo Saldanha. O princípio da capacidade contributiva no Estado Democrático de Direito. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

ROSA, Edgar Lincoln Proença da. O decreto-lei em matéria tributária (o princípio da legalidade tributária e sua exceção formal). São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982.

ROSSETTI, José Paschoal. Introdução à economia. São Paulo: Atlas, 1971.

ROUSSEAU, Jean-Jacques. A dissertation on political economy. Transl. G. D. H. Cole. London: Encyclopaedia Britannica, 1952.

SAMUELSON, Paul A. Introdução à análise econômica. Trad. Luiz Carlos do Nascimento Silva. Rio de Janeiro: Agir, 1966, v. 1.

SILVA NETO, Manoel Jorge e. Direito Constitucional Econômico. São Paulo: LTr, 2001.

SILVA, Sérgio André R. G. da. A tributação na sociedade de risco. Revista Tributária e de Finanças Públicas. São Paulo, v. 14, n. 67, p. 150-151, mar/abr 2006

SIMCH, Francisco Rodolfo. Economia social. Porto Alegre: Globo, 1912.

SMITH, Adam. A riqueza das nações – uma investigação sobre a sua natureza e as suas causas. Trad. Luís João Baraúna. São Paulo: Nova Cultural, 1996, v. 2.

SOMBART, Werner. El apogeo del capitalismo. Trad. Vicente Caridad. México: Fondo de Cultura Económica, 1946, v. 2.

SOMBART, Werner. El burgués. Trad. Maria Pilar Lorenzo. Madrid: Alianza, 1992.

SOUSA, Rubens Gomes. O ICM, o IMS, o IPI e a construção civil. Revista de Direito Público. São Paulo, v. 5, n. 22, p. 300, out/dez 1972

SOUZA, Ruy de. A intervenção do Estado através do imposto. Belo Horizonte: Imprensa Oficial, 1949

SOUZA, Washington Peluso Albino de. Direito Econômico e Economia Política. Belo Horizonte: Prisma, 1970, v. 1.

TIPKE, Klaus & LANG, Joachim. Direito Tributário. Trad. Luís Dória Furquim. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 2008, v. 1.

TORRES, Ricardo Lobo. Sistemas constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

VEBLÉN, Thorstein. A teoria da classe ociosa. Trad. Olívia Krahenbühl. São Paulo: Abril Cultural, 1983.

VELLOSO, Andrei Pitten. O princípio da isonomia tributária. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

WEBER, Adolf. Introducción al estudio de la Economía Política. Trad. José Alvarez de Cienfuegos y Cobos. Barcelona: Bosch, 1943.

WICKSELL, Knut. Lecciones de economía política. Trad. Francisco Sánchez Ramos. Madrid: Aguilar, 1947.

XAVIER, Alberto Pinheiro. Direito Tributário Internacional do Brasil. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

ZACCARIA, Francesco. Il risanamento dei conti pubblici: il ruolo della gestione di bilancio e della gestione di tesoreria. Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze. Milano, v. 52, n. 2, p. 226, ago/giugno 1998

ZILVETTI, Fernando Aurelio. Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva. São Paulo: Quartier Latin, 2004.