

CONTROLE DOS RESULTADOS DA INTERVENÇÃO DO ESTADO NO DOMÍNIO ECONÔMICO REALIZADO POR MEIO DA TRIBUTAÇÃO

CONTROL OF RESULTS FROM THE STATE INTERVENTION ON THE ECONOMIC DOMAIN BY TAXES

Erico HACK¹

Sumário: Introdução; 1. O Estado e a atividade econômica; 2. A atividade econômica no Brasil pela Constituição de 1988; 3. Intervenção do Estado no Domínio Econômico; 4. O tributo como instrumento de intervenção do Estado no Domínio Econômico; 6. A intervenção do Estado no Domínio Econômico e o controle dos fins e resultados; Conclusões. Bibliografia

Resumo: O Estado e a economia têm uma relação que ao longo do tempo se altera entre o liberalismo e a intervenção. Atualmente, ambas coexistem, prevalecendo o liberalismo. No Brasil, a Constituição de 1988 impõe um regime liberal, que é limitado por valores constitucionais que impedem excessos. Desta forma, é permitida ao Estado, em algumas situações, a intervenção no domínio econômico, especialmente pelo método da indução. Não se impõe a direção da economia aos particulares. O método de indução mais usado é o tributo, que serve para aumentar ou diminuir custos de acordo com a vontade da indução pretendida. Sendo a intervenção no domínio econômico uma atividade do Estado, deve ela observar o interesse público e a eficiência. Por este motivo, faz-se necessário um controle da intervenção, mantendo-se ela dentro dos seus objetivos.

Abstract: State and the economy have a relationship that varies on the time between liberalism and interventionism. In the present time, both exist together, with more prevalence of the liberalism. In Brazil, the constitution of 1988 requires the liberalism, but it is limited by constitutional values that avoid abuses. Then, is allowed to the State, in some situations, the intervention on the economic domain, especially by the induction method. The direction of the economy is not imposed to the private sector. The most common method of induction is the tax, used to raise or cut costs according to the induction desired. Being the intervention on the economic domain a State activity, must obey the public interest and efficiency. Because of that, it is necessary a

¹ Professor de Direito Tributário. Faculdades OPET - Curso de Direito. Doutor e Mestre em Direito pela PUC-PR. Professor de direito tributário das Faculdades OPET. Professor de pós-graduação. Autor de livros e artigos. Artigo recebido em 23/04/14 e aprovado em 01/08/12

control on the intervention, keeping it on its legal limits.

Palavras-Chave: Intervenção do Estado no Domínio Econômico; Ordem Econômica; Controle de Finalidade

Keywords: Intervention of the State on the economical domain; Economical Order; Finality Control

Introdução

Incentivos fiscais e financiamentos a taxas subsidiadas ou a fundo perdido são acontecimentos cotidianos no Brasil. Geralmente são justificados pela necessidade de aumentar o desenvolvimento econômico de determinado setor da economia ou de alguma região geográfica.

Tais atividades enquadram-se na categoria de intervenção do Estado no domínio econômico, pois se trata de atuação do ente estatal na atividade privada. Justificam-se, portanto, pela busca do interesse público, traduzido pela necessidade de desenvolvimento de determinada região ou atividade econômica.

Em grande parte a intervenção ocorre via tributação, estimulando-se atividades desejadas através de desoneração tributária ou desestimulando aquelas indesejáveis através da aplicação de carga tributária mais pesada. O tributo é utilizado, em grande parte, como elemento de aumento ou diminuição de custo, induzindo o destinatário da intervenção à prática do comportamento desejado pelo Estado.

Ocorre que tal atuação, seja ela tributária ou de qualquer outra natureza, deve ser realizada dentro de parâmetros que permitam controlar a existência de interesse público. Da mesma forma, é necessário controlar se a atuação pode atingir os resultados pretendidos (antes de sua instituição), ou se está atingindo tais resultados (depois de implementada).

Tal controle é um requisito de eficiência e moralidade da Administração Pública, pois permite aferir se um incentivo concedido ao setor privado está efetivamente atingindo o interesse público ou se é apenas um privilégio indevido concedido a alguém de interesse do governante do momento.

A intervenção estatal tem efeitos jurídico-econômico relevantes. O Estado é um ente muito forte, que além de dispor de muitos recursos financeiros dispõe de diversas prerrogativas que lhe dão supremacia sobre os particulares. Uma intervenção estatal errada ou mal formulada pode causar diversos danos à economia e ao seu equilíbrio, já que insere nela

um elemento estatal que faz grande diferença.

A intervenção do Estado através da tributação, em muitos casos ocorre através da concessão de isenções, imunidades, redução da alíquota do tributo a zero ou concessão de crédito fictício. Em qualquer destas situações há uma redução na arrecadação do Estado, que deixa de tributar a fim de estimular uma atividade com a desoneração tributária de sua prática. Neste caso a concessão de incentivos fiscais acaba impactando as finanças públicas, pois há uma queda na arrecadação, restando menos dinheiro para atender às despesas públicas. Geralmente estes incentivos não são contabilizados devidamente, já que são um custo suportado pela coletividade para que determinada atividade se desenvolva. Há a necessidade de se controlar estes incentivos a fim de evitar que o custo com isso seja demasiadamente alto, prejudicando a atividade financeira do Estado.

Objetiva-se, então, através deste estudo analisar as principais formas de intervenção do Estado na economia, especialmente as realizadas através do tributo, verificando-se a necessidade de controle dos resultados da intervenção.

1. O Estado e a Atividade Econômica

Ao longo do tempo economia e Estado tiveram uma relação que foi evoluindo na base da tentativa e erro. Inicialmente, o Estado moderno não interferia na economia, vigorando o Estado liberal que caracterizou o século XIX e início do século XX. Neste período, entendia-se que o mercado conseguia, sozinho, regular-se, de maneira a distribuir a riqueza igualitariamente e permitir o desenvolvimento social.

O liberalismo permitiu excessos quanto à exploração da mão de obra e falhou em evitar crises financeiras por excesso de demanda e na oferta e procura. Dois eventos foram relevantes para demonstrar estes excessos: A revolução russa de 1917, quando o proletariado rebelou-se contra a classe dominante. Na esteira desta revolução ganhou força o marxismo, que apontava os excessos do capitalismo quanto a exploração da mão de obra e indicava para o socialismo como alternativa ao capitalismo liberal. O segundo evento que derivou dos excessos do capitalismo liberal, encontra-se o "crash" da Bolsa de Valores de Nova Iorque ocorrido em 1929, que culminou com uma crise econômica sem precedentes, com diversas consequências que foram sentidas no todo o mundo.

Visto que o liberalismo puro não funcionou e em face da ameaça de uma revolução comunista promovida pelos prejudicados do sistema, foi então ele relativizado. Ou seja, manteve-se a liberdade de iniciativa e a atividade econômica, todavia esta não mais era livre como antes. O Estado passou a, em alguns casos, exercer a atividade econômica, e, em outros casos, fiscalizar e regulamentar esta atividade. Este mesmo Estado, que antes era mínimo, toma para si questões sociais como a promoção da saúde, educação e moradia, de maneira a garantir para todos direitos mínimos de subsistência².

Esta mutação no Estado, saindo do liberalismo e migrando para o social, visava evitar as desigualdades que acabaram culminando com a revolução russa de 1917. O mesmo ocorreu com a intervenção do Estado na economia, quando passou-se a adotar meios estatais de controle e regulamentação do mercado, a fim de evitar os excessos que derivaram na crise econômica que sucedeu ao "crash" de 1929.

O Estado capitalista³ acabou se adaptando as demandas sociais com o intuito de evitar novas revoluções socialistas ou crises econômicas. Assim, o Estado capitalista atual difere significativamente daquele Estado liberal, já que é comum na atualidade a intervenção estatal na economia, seja como indutor de comportamentos dos privados ou seja como regulador da atividade econômica.

Este Estado liberal, com contornos sociais é o modelo que tem prevalecido atualmente. Cada Estado adota sua própria configuração, sendo alguns mais intervencionistas e menos liberais e outros o contrário. Todavia, com o fim do comunismo, o modelo prevalecente é o de liberdade econômica, sendo que atualmente todos os Estados ao menos almejam prestar aos seus cidadãos serviços públicos e sociais que permitam a todos uma condição mínima de vida.

Veremos logo a seguir como está configurada no Brasil a economia de acordo com a

² "O Estado liberal do século passado, da premissa do *"laissez faire, laissez passer"* foi substituído pelo Estado intervencionista, o Estado providência. O Estado atual não necessita de recursos somente para cobrir suas despesas de administração." NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Direito Financeiro - Curso de Direito Tributário. São Paulo: Símbolo, 1971. p. 148.

³ Utiliza-se aqui a expressão "Estado capitalista" como o Estado que, do ponto de vista econômico, se organiza de maneira diferente dos Estados socialistas e comunistas. Em realidade, entende-se que os Estados não adotaram o capitalismo, pois este não é uma doutrina criada por teóricos e posteriormente implementada em um Estado como ocorreu no socialismo, que baseia-se nas teorias marxistas. O capitalismo deriva da formação histórica da economia, que foi avançando em diversos estágios: "liberal", "social" etc. adaptando-se às mudanças da sociedade. Entende-se, portanto, no âmbito deste artigo, que capitalismo é a forma como a economia se organizou em decorrência das alterações da sociedade, sendo o liberalismo e outras correntes apenas a identificação que se faz de determinado período do capitalismo que ocorreram pela formação histórica da sociedade. Diferentemente do que ocorreu com a doutrina marxista, que foi desenvolvida na teoria e posteriormente implementada em alguns Estados. Estes ou eram capitalistas e tiveram a remoção deste sistema para a instalação do socialismo ou eram Estados em que o desenvolvimento econômico estava ainda no estágio pré-revolução industrial, em que o socialismo foi implementado como primeiro regime econômico moderno.

Constituição de 1988.

2. Intervenção do Estado no Domínio Econômico

A intervenção do Estado no domínio econômico, ou na ordem econômica, significa uma atuação estatal dentro do campo de atuação dos privados. Não há como intervir naquilo que é seu, a intervenção deve se dar no campo de outrem. Logo, se o Estado pretende intervir, deverá fazê-lo fora de seu raio de atuação.

Pode-se concluir, então, que intervenção do Estado no domínio econômico é a atuação estatal na atividade econômica privada. Segundo Marco Aurélio Greco, intervenção do estado na ordem econômica constitui na “*participação deste (Estado) no fluir do processo econômico, seja na etapa da produção da riqueza (desenvolvimento), seja na sua distribuição (justiça social)*”⁴.

Celso Antônio Bandeira de Mello aponta que a intervenção do Estado pode ocorrer de três formas: 1) exercendo o poder de polícia, na função de fiscalização e regulamentação das atividades; 2) exercendo ele próprio a atividade econômica, hipótese que é exceção justificada apenas por imperativo de segurança nacional ou por relevante interesse público; ou 3) incentivos à iniciativa privada, com favores fiscais e crédito facilitado.⁵

Eros Roberto Grau⁶ classifica a intervenção em três modalidades: a) intervenção por absorção ou participação, b) intervenção por direção e c) intervenção por indução. Tais modalidades podem ser organizadas conforme a atuação do Estado em cada uma delas, distinguindo-se entre intervenção 1) *no* domínio econômico e 2) *sobre* o domínio econômico.

Na modalidade intervenção *no* domínio econômico, o Estado intervém na atividade econômica em sentido estrito, isto é, desenvolve ação como sujeito econômico. Participa diretamente da atividade econômica como um dos agentes participantes da economia, sejam eles públicos ou privados. Ocorre por absorção ou participação.

A intervenção *no* domínio econômico por absorção se dá quando o Estado toma para si exclusivamente o controle de determinada atividade ou setor da economia, proibindo a atuação de particulares, constituindo monopólio da atividade. Já quando atua por participação

⁴ Verbete “Intervenção do Estado na Ordem Econômica”. Enciclopédia Saraiva de Direito. São Paulo: Saraiva, 1977. Vol. 46, p. 29.

⁵ Curso... p. 749,

⁶ “A Ordem Econômica...” p. 126.

age como mais um dos participantes da atividade econômica, competindo com os privados que atuam no setor.

Já na intervenção sobre o domínio econômico, o Estado atua como regulador da atividade econômica. Nesta hipótese emite normas de regulamentação da atividade econômica, valendo-se do seu poder de império para intervir na economia sem participar dela diretamente.

Neste caso, poderá intervir sobre o domínio econômico por direção ou indução. Quando atua por direção, estabelece normas obrigatórias de comportamento para os participantes da atividade econômica. O descumprimento de tais normas ocasiona aplicação de sanção jurídica. Já na atuação por indução, o Estado manipula os instrumentos de intervenção sem a exigência de um comportamento compulsório por parte dos agentes, mas de maneira a estimular ou desestimular determinadas atividades e comportamentos.

Eros Roberto Grau⁷ afirma que na modalidade de indução têm-se normas dispositivas, deixando de lado a carga de cogência que carregam as normas da modalidade de direção. Tais normas não estabelecem sanção, mas trazem um “convite” (traduzido em benefícios tributários, pecuniários, patrimoniais, etc.) ao destinatário para que este participe da atividade incentivada pelo Estado. O destinatário pode optar por não aceitar o “convite” que o Estado lhe faz, e por tal opção não sofrerá qualquer sanção. Se aderir ao preceito da norma indutora, poderá usufruir os benefícios oferecidos pelo Estado como forma de fomentar a atividade econômica eleita. Na hipótese acima exposta, tem-se a indução de maneira positiva, ou seja, o Estado concede benefícios para quem aderir a comportamento por ele estimulado.

A indução⁸ também pode se dar por via negativa, com a colocação, por parte do Estado, de barreiras que visem desestimular determinados comportamentos que sejam considerados indesejáveis.

Da disciplina da ordem econômica na Constituição de 1988, verifica-se que das formas de intervenção vistas, a mais adequada ao modelo brasileiro é a indução de comportamentos dos privados. A direção da economia é vedada pela Constituição, sendo que o Estado só pode expedir normas de regulamentação e fiscalização do exercício da atividade econômica, mas nunca de direção da atividade econômica.

Mais excepcional ainda é a intervenção no domínio econômico. A participação do Estado na economia, junto com os privados é cabível apenas em casos de exceção. Ambas as

⁷ “A Ordem Econômica...” p. 128.

⁸ Eros Roberto Grau. “A Ordem Econômica...” p. 129.

hipóteses (participação ou absorção) devem ser evitadas, pois não se tratam do que o Estado normalmente deve fazer, de acordo com a Constituição Federal.

Desta forma, cabe ao Estado um papel de fiscalização e regulamentação, principalmente no sentido de coibir práticas abusivas por parte dos privados, e de indução, quando pretende indicar comportamentos desejáveis ou indesejáveis.

O principal papel do Estado, quando seja necessária a intervenção no domínio econômico, é o de indutor, de fomento, de estímulo a comportamentos. Por exemplo, no caso de uma política para estímulo de plantio de determinada cultura em certa região, poderá conceder estímulos fiscais para os agricultores para que plantem tal variedade como quer. Não pode impor o plantio daquela variedade, mas pode induzir os privados a plantarem através de atividades de fomento.

3. O Tributo como Instrumento de Intervenção do Estado no Domínio Econômico

Após a verificação das formas de intervenção do Estado no domínio econômico, é necessário analisar de que forma o tributo pode ser utilizado para tal intento.

Conforme se concluiu acima, quando em intervenção na economia o papel principal do Estado é de indutor, ou seja, através de estímulos às condutas desejáveis e desestímulo àquelas indesejáveis. As outras formas de intervenção, ainda que sejam possíveis, são de uso bem mais restrito em função da configuração constitucional do Estado brasileiro. A indução tem uso mais abrangente, podendo ser aplicada em um maior número de situações que as demais formas.

Na indução de comportamentos não há uma forma fixa como o estímulo ou desestímulo deve ocorrer. Pode se dar através de uma menor regulamentação de determinado setor que se pretende estimular, diminuindo a burocracia e as exigências para novos empreendimentos. Este método, entretanto, parece ter limitações, já que nem sempre é possível a diminuição de exigências legais para a implantação de determinadas atividades, havendo riscos para outros bens jurídicos tutelados (p. ex. diminuição de requisitos de legislação ambiental).

O meio mais simples e mais adequado para a indução é através da variável econômica, com a alteração do custo relacionado com aquilo que se quer intervir. Desta forma, o Estado

impõe a um comportamento indesejável um custo maior, e reduz o custo daquilo que pretende estimular.

Para atingir este objetivo o instrumento mais adequado é o tributo. Trata-se de um custo já existente em todos os bens e serviços e que é controlado pelo Estado. É possível, então, diminuir este custo quando se quer estimular a aquisição de determinado bem ou serviço como forma de reduzir seu custo. O contrário também é possível.

Ocorre que os tributos são justificados primariamente como fonte de recursos para a manutenção do Estado. Esta é sua finalidade principal, denominada fiscal. Tratam-se, atualmente, da principal fonte de recursos ao Estado, sendo o método mais eficaz de cobrar de toda a sociedade estes valores.

O uso do tributo fora da mera arrecadação de valores é denominado extrafiscal⁹. Geralmente quando se fala em extrafiscalidade refere-se a intervenção do Estado na modalidade de indução. Concedem-se incentivos fiscais ou aumenta-se o tributo de produtos indesejáveis¹⁰.

Trata-se de uma distorção no tributo, que tradicionalmente tem a finalidade arrecadatória. A extrafiscalidade é uma exceção posta à disposição do Estado a fim de possibilitar a indução de maneira mais adequada.

Mesmo com tal disciplina o tema é um tanto quanto maltratado na sua utilização. O Governo brasileiro comumente utiliza-se de justificativas extrafiscais para aumentar a carga tributária. Desta forma afasta os critérios quantitativos impostos pela fiscalidade, que impõe limites ao Estado, impondo exações que só seriam permitidas no âmbito da extrafiscalidade. Todavia sempre se deve lembrar que fiscalidade e extrafiscalidade convivem sempre juntas em todos os tributos. Mesmo que o efeito principal seja, por exemplo, fiscal, há um efeito extrafiscal decorrente da cobrança do tributo. O inverso é verdadeiro, pois o tributo tem em sua natureza o elemento de cobrar valor do particular para o Estado. Então mesmo um tributo concebido para ser extrafiscal acaba arrecadando valores. E, motivado pela justificativa extrafiscal há sempre a tentação de se obter o efeito fiscal, aumentando a arrecadação indevidamente. Ocorre então a corrupção da finalidade extrafiscal, que é desviada de sua

⁹ "O Tributo se caracteriza como extrafiscal no instante em que se manifestem, com a sua cobrança, outros interesses que não sejam os de simples arrecadação de recursos financeiros." FANUCCHI, Fábio. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 3ª edição. São Paulo: Resenha Tributário; Brasília: INL, 1975, p. 56.

¹⁰ Sobre as finalidades fiscal e extrafiscal do tributo, vide: HACK, Érico. A finalidade do tributo : validade, consequência e controle, elementos para o desenvolvimento econômico sustentável. Curitiba: PUC-PR (tese de doutorado), 2009. pp. 42 e seguintes. Disponível em http://www.biblioteca.pucpr.br/tede/tde_busca/arquivo.php?codArquivo=1620 (acessado em janeiro de 2014)

função principal para mascarar o aumento de tributos que não seria possível de outra forma.

Por estes motivos é que se faz sempre necessário um rígido controle da intervenção do Estado no domínio econômico, especialmente quando realizado através de tributos.

4. A Intervenção do Estado no Domínio Econômico e o Controle dos Fins e Resultados

A intervenção no domínio econômico é uma atividade do Estado. A Função do Estado, no entender de Celso Antônio Bandeira de Mello “...*é a atividade exercida no cumprimento do dever de alcançar o interesse público, mediante o uso dos poderes instrumentalmente necessários conferidos pela ordem jurídica.*”¹¹.

Logo, toda e qualquer atividade desenvolvida pelo Estado deve, única e exclusivamente, buscar o interesse público. A intervenção no domínio econômico, portanto, deve se destinar apenas à busca do interesse público.

Como visto acima, o meio principal de intervenção no domínio econômico é a indução, ou fomento. Dentro desta atividade encontram-se, por exemplo, incentivos fiscais e financiamentos com taxas favoráveis ou a fundo perdido. Infelizmente é comum, ainda, a concessão destes favores a apadrinhados políticos que visam, tão somente, seu enriquecimento particular à custa do Estado.

Logo, sob o manto de uma atividade estatal de indução, de fomento, justificam-se favores fiscais ou financiamentos desvantajosos para o Estado. A justificativa disto seria um suposto interesse público, que poderia se traduzir, por exemplo, em um incentivo fiscal para geração de empregos ou desenvolvimento econômico de determinada região.

Esta finalidade de busca pelo interesse público é daqueles conceitos que, a primeira vista, não possuem exatidão na sua definição. É um valor que deve guiar o legislador e o administrador público, mas seu conteúdo exato não está positivado. Por estas razões, este valor de conteúdo de difícil definição pode ser utilizado como justificativa para renúncias fiscais que tenham objetivos de atender interesses privados. Ou, ainda, sem que haja má-fé pode ocorrer a inaptidão do legislador e administrador ao manejar tais incentivos, ocasionando um desvio na finalidade.

Ainda, o art. 37 da Constituição aponta que a Administração Pública deve-se reger

¹¹ Curso de Direito Administrativo. São Paulo: Malheiros, 2006. 20ª edição. p. 29.

pelo princípio da eficiência. Ou seja, deve realizar o máximo de atividades pelo interesse público com o menor dispêndio para o Estado. Assim, para que o Estado abra a mão de uma receita, como no caso dos incentivos fiscais, ou desembolse um valor em um financiamento a fundo perdido, deve haver um relevante interesse público que o justifique.

Estas duas hipóteses demonstram que a intervenção do Estado no domínio econômico, e, especialmente, a modalidade de indução, devem obrigatoriamente vir acompanhadas de um controle rígido da finalidade e dos resultados que pretende alcançar.

Deve-se analisar se a intervenção atende ao interesse público. Primeiramente, pede uma análise em tese, mediante estimativas e estudos prévios à implementação do benefício. Há a necessidade de se demonstrar que a intervenção realizada de fato atende ao interesse público e não se trata de um mero favor concedido a um amigo do governante. Da mesma maneira, deve-se demonstrar que a intervenção é o meio mais eficiente e mais adequado para atingir o resultado pretendido.

Superada tal análise e implementada a intervenção, deve-se proceder a um controle. É necessária a verificação de que a intervenção mantém sua intenção de busca do interesse público. E também é necessário verificar se a intervenção é eficiente, ou seja, se está conseguindo alcançar os objetivos pretendidos da melhor maneira possível.

O interesse público, que deve ser sempre buscado pela Administração, impede que a intervenção se desvie de tal finalidade. Não se admite, desta forma, que sob o pretexto de busca do interesse público o Estado tome uma medida extraordinária que privilegie determinadas pessoas.

Ainda, a eficiência requer da Administração uma atuação que alcance os resultados pretendidos com um mínimo de ônus possível. Assim, uma intervenção dispendiosa, ou que não consiga alcançar os resultados pretendidos não pode persistir.

Conclusões

1. O Brasil atua na economia na modalidade de indução, pois se trata de forma do Estado apenas sugerir o comportamento pretendido, sem impor planejamento ou direção ao particular. A indução tem a vantagem de ser aplicada de maneira mais abrangente.

2. Dentre as formas de indução, destaca-se o tributo, que deixa sua finalidade mais

tradicional de arrecadar valores aos cofres públicos e torna-se um instrumento de aumento ou diminuição do custo, o que concretiza a indução pretendida.

3. Sendo a intervenção no domínio econômico uma atividade de Estado, impõe-se a ela a busca pelo interesse público e a observância da eficiência, não sendo cabível uma intervenção que não observe estes critérios.

4. Em face da necessidade da busca pelo interesse público e eficiência acima colocados, toda intervenção deve ser controlada sob pena de não ser válida ou de causar distorções ao sistema.

5. O tributo quando utilizado como instrumento de indução deve sujeitar-se a rígido controle da intervenção que pretende realizar, sob pena de tornar-se mero instrumento de arrecadação disfarçado de meio de intervenção.

Bibliografia

FANUCCHI, Fábio. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 3ª edição. São Paulo: Resenha Tributário; Brasília: INL, 1975

GRAU, Eros Roberto. A Ordem Econômica na Constituição de 1988. 8ª edição. São Paulo: Malheiros, 2003

GRECO, Marco Aurélio. Verbetes “Intervenção do Estado na Ordem Econômica”.

Enciclopédia Saraiva de Direito. São Paulo: Saraiva, 1977. Vol. 46, p. 29.

HACK, Érico. A Finalidade do Tributo: Validade, Consequência e Controle. Elementos para o Desenvolvimento Econômico Sustentável. Curitiba: PUC-PR (tese de doutorado), 2009. pp. 42 e seguintes. Disponível em

http://www.biblioteca.pucpr.br/tede/tde_busca/arquivo.php?codArquivo=1620 (acessado em janeiro de 2014)

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo. 20ª edição. São Paulo: Malheiros, 2006. Capítulo XIII. p. 745 e seguintes.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Direito Financeiro - Curso de Direito Tributário. São Paulo: Símbolo, 1971.