

**OS SISTEMAS TRIBUTÁRIOS NORTE-AMERICANO E BRASILEIRO SOB A
ÓTICA DA JUSTIÇA TRIBUTÁRIA E DA TRIBUTAÇÃO JUSTA***

**THE NORTH AMERICAN AND BRAZILIAN TAX SYSTEMS UNDER THE OC-
CUPY OF TAX JUSTICE AND FAIR TAXATION**

Carlos Eduardo Gonçalves de Godoi**
Elizabete Rosa de Mello***

RESUMO: A justiça tributária e a tributação justa representam importantes inovações conceituais no campo do direito tributário, os quais permitem um exame mais criterioso e produtivo a cerca dos mecanismos e diretrizes adotados pelos sistemas fiscais. Este artigo exerce uma análise comparativa dos sistemas tributários norte-americano e brasileiro, conduzida pelos contributos dos conceitos ora mencionados, sobre os seus principais eixos, com o objetivo de realçar seus avanços e retrocessos e servir como um insight para a construção de ações políticas e judiciais mais justas.

Palavras-chave: Inovações conceituais. Justiça tributária. Sistemas tributários. Tributação justa.

ABSTRACT: The tax justice and fair taxation are importante conceptual innovations in tax law field, which allow a more insightful and productive examination about the

* Artigo recebido em: 03/02/2016.
Artigo aceito em: 28/12/2016

** Mestrado em andamento em *Corrupción y Estado de Derecho* pela Universidad de Salamanca, Especialista em Gestão de Negócios pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Bacharel em Administração pelo Instituto Metodista Granbery e Bacharel em Direito pela Universidade Federal de Juiz de Fora. **Minas Gerais. E-mail: carlosgodoi@me.com**

*** Doutora em Direito pela Universidade Gama Filho, Mestre em Direito Público pela Universidade Estácio de Sá, Especialista em Direito Público e Direito Privado pela mesma Universidade e Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro (EMERJ), Graduada pela Universidade Estadual Paulista (UNESP). Atualmente é Professora das Disciplinas de Direito Tributário e Direito Administrativo II da Universidade Federal de Juiz de Fora (UFJF). Foi Advogada, Professora de Direito Financeiro e Tributário, Coordenadora Nacional dos Cursos de Pós-Graduação Lato sensu em Direito. Coordenadora de Pesquisa do Centro II - Acadepol, Professora Coordenadora do Curso de Pós-Graduação de Direito Público, Coordenadora das Disciplinas de Direito Financeiro e Tributário, todos na Universidade Estácio de Sá, Professora das Disciplinas de Legislação Tributária e Direito Tributário da Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ) e Assessora de Órgão Julgador no Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro. Tem experiência na área de Educação, com ênfase em Métodos e Técnicas de Ensino e na área Jurídica, com consultoria jurídico-tributária e empresarial. Sócia fundadora do Instituto de Direito Tributário e Finanças Públicas de Juiz de Fora e Região. **Minas Gerais. E-mail: elizabeterosademello@gmail.com**

mechanisms and guidelines adopted by tax systems this paper has a comparative analysis of north american and brazilian tax systems, driven by the contributions of the concepts mentioned herein on its main axes, in order to highlight its advances and setbacks and also serve as an insight into the constriction of political and judicial actions fairer.

Keywords: Conceptual innovations. Tax justice. Tax systems. Fair taxation.

INTRODUÇÃO

Através dos anos as relações de poder fundante do Estado sofreram diversas modificações que culminaram em suas diferentes concepções e modelos, no entanto, suas funções precípuas permaneceram intactas. Percorrendo a história, nota-se que suas diferentes acepções, do Estado Mínimo ao Estado Neo-liberal, guardam em comum o abrigo e emprego dos tributos como meio para sua consecução.

Os tributos constituem-se como principal fonte de custeio das atividades do Estado, sejam estas relacionadas apenas à paz e segurança ou destinadas à promoção social e organização econômica. Diante de seu caráter impositivo e necessário, sempre discutiu-se na doutrina a respeito da justiça em sua arrecadação e aplicação na sociedade diante da diversidade de instrumentos e mecanismos possíveis que possam ser utilizados pelos Estados. A justiça pode ser examinada sob dois diferentes prismas, os quais sejam a justiça tributária e a tributação justa, cujo critério norteador repousa sobre os diferentes atores investidos na condução dos instrumentos e mecanismos disponíveis no sistema tributário.

O presente artigo visa projetar uma investigação comparada dos sistemas tributários norte-americano e brasileiro pautada na justiça tributária e na tributação justa com o fito de permitir uma percepção mais próspera e científica, adotando-se uma metodologia desenvolvida a partir das contribuições teóricas presentes em obras bibliográficas clássicas e contemporâneas, num processo multidisciplinar de discussão que visa compor um arcabouço argumentativo organizado de forma sistêmica para a defesa da tese principal.

Traça-se como roteiro da pesquisa, no primeiro momento, o exame do sistema tributário norte-americano, e, por conseguinte, do sistema tributário brasileiro, tendo como principais aspectos o sistema jurídico, a carga tributária e o uso da extrafiscalidade, mais especificamente da tributação verde. Por fim, tem-se uma análise comparada destes sistemas tributários à luz dos conceitos da justiça tributária e da tributação justa, eximindo-se de qualquer parecer político-partidário.

Busca-se, por meio deste caminho lógico, responder as seguintes indagações: É possível afirmar qual sistema tributário seja mais justo? Em que aspectos encontra-se a justiça tributária e a tributação justa em cada um dos sistemas tributários? Qual a relação dos impostos extrafiscais com a noção de justiça tributária e de tributação justa?

1. O SISTEMA TRIBUTÁRIO NORTE-AMERICANO

Os Estados Unidos são a maior potência econômica e política mundial, com extensão territorial de 9.372.610 km², com população de aproximadamente 320 milhões de habitantes, com PIB de US\$ 17,55 trilhões, e grande produtor mundial de carvão, petróleo, milho e algodão, além de diversos outros minerais, agropecuários e manufaturados¹.

Faz-se mister tecer breves considerações a cerca do sistema jurídico e do modelo político adotado pelo país em comento. Fruto da herança britânica, o sistema jurídico vigente é o *Common law*, que, sob uma perspectiva histórica, trata-se do tradicional direito consuetudinário, construído a partir de usos e costumes, em evidente contraposição ao modelo positivista do *Civil law*, adotado no Brasil².

¹ ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA [EUA]. Data and statistics about the United States. In: US Government, Disponível em: <<https://www.usa.gov/statistics>>. Acesso em: 11 jul 2015.

² ANCEL, Marc. (1980) *Utilidades e métodos do direito comparado*. Sergio José Porto. Porto Alegre: Fabris.

ISSN: 1980-1995
e-ISSN: 2318-8529

No sistema jurídico baseado no *Common law*, os princípios e normas não se concentram nos atos normativos emanados do Poder Legislativo, pois as decisões proferidas pelo Poder Judiciário também são dotadas de efeitos de precedente e vinculação, segundo a concepção *stare decisis*, e conformam todo o sistema tributário.

O sistema federativo de Estado, por sua vez, também tem sua natureza refletida no sistema tributário norte-americano no que tange à especialização tributária por nível de governo, em consequência de um contínuo processo de elaboração e reelaboração de normas e princípios, tanto pelo Poder Legislativo quanto pelo Poder Executivo³.

Há que se notar a peculiaridade do federalismo estadunidense que, diferentemente do modo como implementado no Brasil, rege-se segundo o chamado federalismo dual, o qual constitui-se de um governo central e do governo dos Estados-membros, sendo que o primeiro está submetido aos limites impostos pela Constituição Federal de modo que não se torne uma ameaça aos poderes dos Estados-membros, os quais também gozam de ampla autonomia, tendo seus próprios Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário⁴.

Como bem infere Fernando Barbosa:

O poder de tributar é especificado de independente para os governos federal e estadual. Os Estados podem implementar uma diversidade de impostos, com liberdade de instituição de base e alíquota, desde que não haja conflito com algumas provisões constitucionais. Os poderes de tributar dos governos locais, municípios e condados, estão vinculados aos Estados.

³ LEGEMANN, Eugênio; BORDIN, Laís Carlos Vitali. (1995) A tributação nos países do Nafta (EUA, México e Canadá). In: *Revista Fundação de Economia e Estatística*, v. 23, n. 2. Porto Alegre: Fundação de Economia e Estatística, 1995, p. 306-377.

⁴ JARDIM, Torquato Lorena. (1984) Aspectos do federalismo norte-americano. In: *Revista Inf. Legis.*, vol. 21, n. 82. Brasília: Senado, abr./jun. 1984, p. 53-82.

Uma característica importante no sistema tributário americano é que mais de uma esfera de governo pode utilizar a mesma base de tributação como, por exemplo, ocorre em relação ao imposto de renda⁵.

Importa destacar que a Constituição dos Estados Unidos confere ao Governo Federal os poderes basilares de tributação que são transmitidos na lógica do poder residual para os Estados-membros, que por sua vez, concedem poderes fiscais aos governos locais, visto que, ao contrário do Brasil, os Municípios não constituem-se como membros da Federação, e, portanto, não possuem soberania própria⁶.

1.1. Carga tributária norte americana

Mister se faz breves análises a cerca da carga tributária dos Estados Unidos para melhor compreensão de seu sistema tributário e posterior comparação com o sistema tributário brasileiro, em razão de constituir-se como um reflexo das políticas públicas nacionais e um retrato da dinâmica tributária vigente no país.

Exceptuando-se o período compreendido entre os anos em que ocorreram as duas grandes guerras mundiais, a carga tributária norte americana atingiu 6% nas primeiras duas décadas do século XX, sofrendo majorações progressivas ao longo dos anos até atingir o nível de 30% nos anos 70, tempo em que estabilizou-se até a década de 90, em que cresceu ao nível de 34% e 35% no ano de 2000, quando a partir de então sofreu quedas nos índices até atingir 24,30%⁷.

⁵ BARBOSA, Fernando de Holanda; BARBOSA, Ana Luiza N de Holanda; CAVALCANTI, Carlos Eduardo G; SILVA, Carlos Roberto Lavalley da; MOTTA, João Ricardo; ROARELLI, Maria Liz de Medeiros. (1998) *Federalismo, eficiência e equidade: uma proposta de reforma tributária*. Brasília: Fundação Getúlio Vargas.

⁶ ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA [EUA]. Data and statistics about the United States. In: US Government, Disponível em: <<https://www.usa.gov/statistics>>. Acesso em: 11 jul 2015.

⁷ AMARAL, Gilberto Luiz do; OLENIKE, João Eloi; AMARAL, Letícia M Fernandes do. (2014) *Carga tributária/ PIB x IDH*. Curitiba: IBPT.

ISSN: 1980-1995

e-ISSN: 2318-8529

Aludido cenário demonstra que os Estados Unidos apresenta carga tributária que decresceu ao longo dos anos sem necessariamente sacrificar os retornos do governo para a sociedade, no sentido de garantir os direitos fundamentais como a educação e a segurança. Apesar de sua carga tributária permanecer dez pontos percentuais inferior à brasileira, a aplicação de seus tributos em serviços públicos alcançou níveis mais positivos. Outro fator relevante está atrelado à arrecadação mais justa pelo fato de que o sistema de arrecadação estadunidense encontra-se concentrado mais no patrimônio e na renda do que no consumo. Isto impacta no sentido de que os contribuintes pagam os tributos de acordo com o tamanho do patrimônio e da renda auferida, ou seja, a alíquota do tributo varia de modo a suprimir as desigualdades econômicas.

A composição tributária norte americana até a I Guerra Mundial consistia da preponderância dos impostos indiretos com tarifas aduaneiras e dos impostos seletivos sobre a produção nacional. No ano de 1913, os Estados Unidos introduziu o Imposto sobre a Renda, que, ao longo dos anos, se tornou a principal fonte de custeio da máquina pública, passando de “um imposto aplicado aos ricos em um imposto aplicado à massa da população, pago por quase todos aqueles que auferem rendimentos”⁸. No mesmo sentido houve crescimento do Imposto sobre a Folha de Pagamento como outra fonte tributária federal, cuja destinação é a seguridade social, enquanto os demais tributos apresentaram mitigação.

Na esfera estadual, desde a primeira metade do século XX, os impostos incidentes sobre a propriedade sofreram uma drástica redução, cedendo espaço para os impostos sobre as vendas e sobre a renda, com especial atenção para os impostos sobre as vendas a varejo, os quais representam a base do sistema tributário estadual. O sistema tributário dos governos locais, por seu turno, apesar de terem a presença do

⁸ LEGEMANN, Eugênio; BORDIN, Laís Carlos Vitali. (1995) A tributação nos países do Nafta (EUA, México e Canadá). In: *Revista Fundação de Economia e Estatística*, v. 23, n. 2. Porto Alegre: Fundação de Economia e Estatística, 1995, p. 306-377.

ISSN: 1980-1995
e-ISSN: 2318-8529

imposto sobre a renda e sobre as vendas a varejo, dependem em maior grau do Imposto sobre a Propriedade.

Ademais, os Estados Unidos apresentam a menor carga tributária comparado à outros vinte e nove países de maior tributação no mundo e o melhor índice de aplicabilidade em serviços públicos, segundo dados do estudo realizado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação. O ranking é determinado pelo Índice de Retorno de Bem Estar à Sociedade – IRBES –, o qual considera a fórmula “ $CT \cdot 0,15 + IDH \cdot 0,85$ ”, cuja ponderação justifica-se por considerar-se o IDH mais representativo e significativo que a carga tributária, independente de seu *quantum*, visto que maior carga tributária não resulta necessariamente em melhor qualidade de vida, ao passo que o IDH supõe o crescimento do bem estar da sociedade⁹.

1.2. Tributação Verde nos Estados Unidos

Segundo dados do *KPMG Green Tax Index*, os Estados Unidos é o país mais ativo na instrumentalização dos impostos para estimular o comportamento sustentável do contribuinte em razão de seu amplo programa de incentivos fiscais para eficiência energética, renovável e de “construções verdes”, contudo, apresenta baixos níveis de desempenho quando se trata de sanções fiscais verdes¹⁰.

A política fiscal verde norte americana fortemente pautada em incentivos pode ser verificada no Arizona, onde permite-se o crédito de 10% no Imposto sobre a Renda relativo ao custo da instalação de equipamento de energia solar em qualquer estabelecimento; em Connecticut, onde há isenção do Imposto sobre Vendas quando da

⁹ AMARAL, Gilberto Luiz do; OLENIKE, João Eloi; AMARAL, Letícia M Fernandes do. (2014) *Carga tributária/ PIB x IDH*. Curitiba: IBPT.

¹⁰ KPMG. The KPMG Green Tax Index 2013: an exploration of green tax incentives and penalties. In: KPMG, Disponível em: <<https://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/green-tax/Documents/kpmg-green-tax-index-2013.pdf>>. Acesso em: 1º jun 2015.

aquisição de sistemas de energia solar, incluindo os equipamentos e serviços destinados à sua instalação¹¹; bem como na Califórnia, onde há isenção de impostos para a indústria de manufaturados que adota um padrão verde de qualidade de produção¹²; e em Nova Iorque, onde há isenção de impostos sobre a propriedade que utiliza energia alternativa¹³. Há ainda, em todo o território estadunidense, a previsão de redução da base de cálculo do Imposto sobre a Renda em razão de conduta ambientalmente responsável.

A acolhida da teoria dos precedentes que aproxima o Poder Judiciário de soluções justas em matéria tributária ao acompanhar as mudanças sociais que os textos dos códigos não seguem com a mesma celeridade e eficácia, somado à carga tributária mais concentrada na renda e na propriedade, bem como a adoção de mecanismos extrafiscais de tributação verde contribuem para o posterior estudo comparado com o modelo brasileiro.

2. O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

¹¹ GARRISON, Larry R. (2012) Going “green”: state tax incentives and alternative energy – an update. In: *Jornal of State Taxation*, vol. 29, n. 4. Washington D.C.: CCH Inc., mai./jun. 2012, p. 15-41.

¹² QUALITY. (2010) CA creates green tax exemption. In: *Quality Magazine*, vol. 49, n. 5. San Jose: BNP Media, mar. 2010, p. 12-13.

¹³ SOLNIK, Claude. New York state legislature green lights alt energy tax exemption. In: Long Island Business News, Disponível em: <<https://www.highbeam.com/doc/1P2-25455188.html>>. Acesso em: 8 jul 2015.

O Brasil é o maior país da América Latina e o quinto maior do mundo em extensão territorial, com 8.515.767 km², com população de aproximadamente 201 milhões de habitantes, com PIB de US\$2,25 trilhões, e grande produtor mundial de alimentos como laranja, café, carne bovina e açúcar¹⁴.

Adota-se em território brasileiro o sistema jurídico *Civil law*, também conhecido como romano-germânico, o qual baseia-se no positivismo, sendo a codificação sua fonte primária e a doutrina sua ferramenta de interpretação que constrói a mensagem do legislador para extinguir lacunas e possíveis antinomias da lei¹⁵. Os traços do aludido modelo jurídico pode ser claramente identificado no âmbito constitucional, cujo texto prevê competências, limites ao poder de tributar, imunidades e espécies tributárias.

No que cerne ao federalismo, contrário dos Estados Unidos, onde os membros federativos tem ampla liberdade para instituir e criar tributos, o Brasil trilhou o caminho da especialização, dotando cada nível de governo com competência sobre uma base tributária. Fernando Barbosa explica esta diferença ao inferir que "[...] existem várias formas de federalismo, de acordo com o arranjo institucional que determina o tipo de relacionamento entre os membros da federação na decisão das políticas conduzidas pelo governo central"¹⁶.

Destarte, à título de exemplo, o governo federal tem atribuição para instituir o Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, enquanto aos Municípios

¹⁴ IBGE. (2013) Brasil em números. In: Periódicos IBGE, v. 21, n. 1. Rio de Janeiro: IBGE, 2013, p. 1-392.

¹⁵ ANCEL, Marc. (1980) *Utilidades e métodos do direito comparado*. Sergio José Porto. Porto Alegre: Fabris.

¹⁶ BARBOSA, Fernando de Holanda; BARBOSA, Ana Luiza N de Holanda; CAVALCANTI, Carlos Eduardo G; SILVA, Carlos Roberto Lavalle da; MOTTA, João Ricardo; ROARELLI, Maria Liz de Medeiros. (1998) *Federalismo, eficiência e equidade: uma proposta de reforma tributária*. Brasília: Fundação Getúlio Vargas.

ISSN: 1980-1995

e-ISSN: 2318-8529

foi destinado o Imposto sobre Propriedade Territorial Urbana, e aos três níveis de governo foi repartido o imposto sobre o consumo com preponderância dos Estados e do Distrito Federal.

Neste sentido, compreende-se que

[...] Todavia, esta distribuição nunca foi capaz de prover recursos para que houvesse um equilíbrio nos orçamentos de cada nível de governo, havendo necessidade da criação de mecanismos de transferências de recursos intergovernamentais, tanto horizontalmente entre os mesmos níveis de governo, tanto verticalmente entre esferas diferentes¹⁷.

A Constituição Federal vigente determina em seu artigo 153 a competência da União para instituir e cobrar o Imposto sobre Importação, o Imposto sobre Exportação, o Imposto sobre Rendas e Proventos de Qualquer Natureza de Pessoa Física ou Jurídica (IRPF/IRPJ), o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), Imposto sobre Propriedade Territorial Rural (ITR) e Imposto sobre Grandes Fortunas, o qual ainda está pendente de regulamentação por lei infra-constitucional. Em relação aos impostos de competência estadual, o artigo 155 da Carta Magna dispõe serem o imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação, imposto sobre bens móveis, Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS) e Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA). Já os impostos municipais, previstos no artigo 156 da Lei Maior, incidem sobre a propriedade a propriedade predial e territorial urbana por meio do IPTU, transmissão intervivos e sobre serviços de qualquer natureza através do ISSQN.

¹⁷ *idem*.

ISSN: 1980-1995

e-ISSN: 2318-8529

Além dos impostos expressos taxativamente pela Constituição da República, há uma enorme quantidade de tributos que compõem uma carga tributária de 36,27% como pode-se depreender do estudo realizado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação que classificou o Brasil como o país que pior retorno os tributos para a população¹⁸. Com base nos dados divulgados pela Receita Federal, no ano de 2013 a carga tributária da União correspondeu à 35,86% da arrecadação total, a dos Estados e do Distrito Federal atingiram 25,29% e a dos Municípios responderam por 5,79% de toda a receita¹⁹.

Importa destacar que a Constituição prevê espécies de tributos contidos no artigo 145, qua as estabelece como sendo imposto, taxa e contribuição de melhoria. O imposto é a espécie tributária que incide sobre o patrimônio, renda e consumo, e serve para financiar serviços universais – *uti universi* –, tais como educação e segurança. A taxa, por sua vez, é espécie cobrada em virtude do exercício do poder de polícia pelo Estado e da efetiva ou potencial utilização de serviços públicos específicos e divisíveis, como, por exemplo, a taxa de limpeza publica ou para emissão de determinado documento. E a contribuição de melhoria trata do tributo cuja obrigação tem como fato gerador uma situação de benefício especial decorrente de obra pública auferido pelo contribuinte.

O sistema tributário brasileiro ainda prevê os empréstimos compulsórios, as contribuições parafiscais e a contribuição para custeio de serviço de iluminação pública no artigo 148 e seguintes da Carta Magna. O empréstimo compulsório consiste na tomada coercitiva de dinheiro do constituinte pelo Estado para resgate em certo prazo, conforme determinações da lei complementar; ao passo que as contribuições parafiscais são tributos arrecadados para custeio de atividades estatais voltadas a atender

¹⁸ PORTAL TRIBUTÁRIO. Tributos por espécie incidentes no Brasil. *In*: Portal Tributário, Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br>>. Acesso em: 30 maio 2015.

¹⁹ EXAME. Peso dos tributos chegou a 35,95% do PIB em 2013. *In*: Revista Exame, Disponível em: <<http://www.exame.abril.com.br/economia/noticias/peso-dos-tributos-chegou-a-35-95-do-pib-em-2013>>. Acesso em: 12 maio 2015.

ISSN: 1980-1995

e-ISSN: 2318-8529

necessidades de determinados grupos, setores ou categorias que o diploma legal divide em social – ex.: COFINS - Contribuição para Financiamento da Seguridade Social –, de intervenção no domínio econômico – ex.: AFRRM - Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante) e de interesse de categorias profissionais (ex.: contribuição para o CREA). No que cerne à Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública, fruto da Emenda Constitucional nº 39, consiste na espécie de tributo que incide sobre a prestação do referido serviço e efetuada pelos Municípios e Distrito Federal no âmbito de seus territórios.

Outra característica do sistema tributário brasileiro é a previsão de imunidades tributárias que trata-se da limitação da ação fiscal do Estado sobre determinados sujeitos em decorrência da preservação de certos valores políticos, religiosos, educacionais, sociais ou éticos. O artigo 150 da Constituição da República prevê um rol taxativo de hipóteses de imunidade relativas à espécie tributária imposto²⁰. Estas hipóteses dispõem sobre a imunidade recíproca, na qual é defeso a tributação sobre o patrimônio, renda ou serviços públicos de um ente federativo sobre o outro, assim como é vedado instituir impostos sobre templos religiosos de qualquer culto e a sobre o patrimônio, renda ou serviços de partidos políticos, entidades sindicais, instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos.

2.1. Carga tributária brasileira

Assim como nos Estados Unidos, a carga tributária brasileira sofreu alterações ao longo das décadas, contudo, no sentido inverso, pois verifica-se que a arrecadação tributária geral sobre a riqueza produzida no país fechou em 22,16% na década de

²⁰ BALEEIRO, Aliomar. (2008) *Direito tributário brasileiro*. 11ª edição. São Paulo: Forense.

1980, aumentando para 27,9% na década seguinte, sofrendo progressivas majorações no decorrer dos anos até atingir 35,42% no ano de 2014²¹.

A carga tributária do Brasil é composta predominantemente de tributos sobre consumo e com pouca exploração sobre a renda e propriedade, a qual é compreendida como forma mais justa de tributação pelas razões discorridas anteriormente no item que trata a respeito da carga tributária norte americana. Nesta seara, importa destacar interessante constatação de Nelson Paes de que os países com elevada renda *per capita* tendem a explorar mais a renda como base tributária, ao passo que os países em desenvolvimento emergente tendem a explorar em maior medida o consumo, a exemplo da sistemática tributária adotada pelos países em comento²².

A alta carga tributária praticada no Brasil sofre críticas desde o mecanismos e técnicas empregadas na sua arrecadação até o retorno dos tributos em benefício da sociedade, tal como pode-se depreender da afirmativa de que

A alta carga tributária percebida no Brasil, leva a consequências perversas para àqueles que efetivamente são onerados. Quando trata-se de imposto sobre o consumo, nota-se que, embora regressivo, é aplicado à todos os contribuintes, salvo a incipiente seletividade de produtos de primeira necessidade. Porém, com relação ao Imposto de Renda, verifica-se que, efetivamente, quem arca com o ônus são contribuintes que não possuem mecanismos de planejamento tributário possíveis e até mesmo sofisticados. A alta carga tributária incide quase que unicamente sobre parcela da população que não é quem detém maior fonte de

²¹ AMARAL, Gilberto Luiz do; OLENIKE, João Eloi; AMARAL, Letícia M Fernandes do. (2014) *Carga tributária/ PIB x IDH*. Curitiba: IBPT.

²² PAES, Nelson Leitão. Carga Tributária Brasileira – uma análise comparativa. *In*: Justiça Fiscal, Disponível em: <<https://justicafiscal.files.wordpress.com/2010/10/carga-tributaria-brasileira.pdf>>. Acesso em: 1º junho 2015.

rendimentos, dessa forma pergunta-se quem o Sistema Tributário Brasileiro atende?²³

O Brasil apresenta a pior posição quanto ao IRBES entre os trinta países com maior tributação, o que significa que o Estado tem menor reaplicação dos tributos arrecadados em prol da sociedade, ao contrário do que fora verificado no caso norte-americano. As críticas à carga tributária nacional com fulcro no paralelo com países desenvolvidos como os Estados Unidos apresenta-se demasiadamente simplista por não considerarem a amplitude do modelo de Estado adotado, pois as sociedades de países emergentes como o Brasil optam, em regra, pela presença provedora do Estado que justifica uma fonte de custeio mais elevada, enquanto que os países desenvolvidos, geralmente, decidem por uma menor participação estatal na prestação de garantias sociais e consequente transferência de serviços que seriam públicos para a iniciativa privada, justificando uma carga tributária menor²⁴.

De qualquer forma, não se pode negar os resultados pífios da aplicação dos tributos em serviços públicos se comparado com a carga tributária nacional, evidenciando que as questões atinentes à arrecadação e distribuição dos tributos necessita de um crítico reexame pelo Poder Executivo. No entanto, o Brasil apresenta um sistema tributário propício à inserção de mecanismos de extrafiscalidade, a exemplo da tributação verde, que, apesar de caminhar lentamente, apresenta grandes perspectivas como será visualizado a seguir.

2.2. Tributação Verde no Brasil

²³ ANCEL, Marc. (1980) *Utilidades e métodos do direito comparado*. Sergio José Porto. Porto Alegre: Fabris.

²⁴ ARAÚJO, Luis Cesar Gonçalves de; ZOUAIN, Deborah Moraes; CONTADOR, Cláudio R. O sistema tributário brasileiro e suas perspectivas face à iminente reforma tributária. In: Biblioteca Digital FGV, Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/3999/RenatoCesar.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 1º jun 2015.

ISSN: 1980-1995

e-ISSN: 2318-8529

A tradicional finalidade de arrecadação fiscal perseguida pelos Estados durante séculos tem dividido espaço nos últimos anos com uma espécie tributária, cujo propósito vai além do meramente arrecadatório, e que a doutrina denominou de extrafiscalidade tributária que consiste no emprego de instrumentos de tributação para obter finalidades não-arrecadatória, ou seja, para estimular ou intimidar determinados comportamentos elencados pelo Estado como dignos de tutela, tendo por norte a realização dos valores constitucionalmente consagrados.

O Brasil ocupa a 18ª posição do *KPMG Green Tax Index* entre os países que utilizam a extrafiscalidade tributária como instrumento indutor do comportamento sustentável por meio da adoção de incentivos e sanções fiscais²⁵. O levantamento avaliou a forma pela qual os países com maior economia utilizam seus sistemas fiscais para responder aos desafios ecológicos globais e, em relação ao Brasil, sua baixa posição no ranking justifica-se pela impopularidade da concepção de aumento da famigerada carga tributária praticada no país, entretanto, já se utiliza no sistema tributário brasileiro o ICMS Ecológico – ICMS-E – que consiste num mecanismo tributário que permite aos Municípios que atendem a determinados requisitos ambientais estabelecidos por lei estadual a gozar de parcelas maiores dos recursos financeiros arrecadados por meio do ICMS.

A instituição deste tributo tem caráter eminentemente extrafiscal, no sentido de que atua como mecanismo de proteção ao meio ambiente, mas comporta críticas quanto à competência estadual para elencar os critérios para sua aferição, visto que não haverá unicidade dos requisitos para proteção do meio ambiente, podendo haver certos Estados que prevejam uma menor proteção em detrimento de outros.

²⁵ KPMG. The KPMG Green Tax Index 2013: an exploration of green tax incentives and penalties. In: KPMG, Disponível em: <<https://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/green-tax/Documents/kpmg-green-tax-index-2013.pdf>>. Acesso em: 1º jun 2015.
ISSN: 1980-1995
e-ISSN: 2318-8529

Apesar dos avanços do ICMS-E, a legislação tributária brasileira é precária quando se trata de estímulos para a produção com baixa emissão de poluentes, os quais poderiam ser aplicados, por exemplo, através de alíquotas menores do Imposto de Importação e de Exportação, do IPI e do IRPJ. O Projeto de Lei nº 494/07 tramitou na Câmara dos Deputados e previa incentivos fiscais, tais como a exclusão do IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, para as empresas que investissem em programas de desenvolvimento limpo, mas o referido projeto não seguiu²⁶.

Ademais, torna-se necessário que o Poder Legislativo insira novos mecanismos de sanção fiscal para coibir condutas que transgridam o fim de proteção do meio ambiente, em conjuntos com as medidas de incentivo, de modo atuar em duas frentes que aumentem a probabilidade de que o comportamento desejável pelo Estado para proteção do valor constitucional seja efetivamente praticado.

3. ESTUDO COMPARADO SOB O CRIVO DA JUSTIÇA TRIBUTÁRIA E DA TRIBUTAÇÃO JUSTA

Os sistemas tributários em comento são dotados de semelhanças e divergências em diversos aspectos, entretanto o presente artigo se detém a avaliar o sistema jurídico e a forma de Estado que conformam suas estrutura, bem como seus elementos principais, quais sejam a carga tributária e o progresso da extrafiscalidade, especificamente no que cerne à tributação verde, sob o prisma da justiça tributária e da tributação justa.

Apesar destes termos possuírem aparência sinonímia, apenas assemelham-se de modo superficial, sendo fundamental para a análise que se segue, traçar de forma pontual e exaustiva suas diferenças em termos conceituais. Elizabete Rosa de Mello introduz na doutrina jurídica um novo paradigma na percepção da justiça em matéria

²⁶ CÂMARA LEGISLATIVA. Redução de emissões de carbono poderá ter incentivo fiscal. In: Câmara Legislativa, Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/camaranoticias/noticias/ECONOMIA/111794-REDUCAO-DE-EMISSOES-DE-CARBONO-PODERA-TER-INCENTIVO-FISCAL.html>>. Acesso em: 13 junho 2015.

ISSN: 1980-1995
e-ISSN: 2318-8529

tributária, consistindo em verdadeira inovação. A justiça tributária cuida de interpretar a justiça sob o viés de como o Poder Judiciário aplica o direito ao caso concreto, enquanto que a tributação justa destina-se a percebê-la através de que meio os entes federados aplicam as técnicas e mecanismo de arrecadação, tendo o Poder Executivo como seu principal ator²⁷.

A doutrina diverge no que tange ao significado do termo justiça tributária que também é denominada como justiça fiscal. Enquanto uma corrente doutrinária a relaciona com a forma pelo qual são distribuídos os ônus tributários entre os contribuintes, a outra parte da doutrina a concebe como o modo que a receita tributária arrecada é utilizada para benefício dos contribuintes²⁸.

A justiça em relação à tributação pode ser encarada sob estas duas perspectivas e seus traços podem ser encontrados sutilmente na doutrina, como, por exemplo, a consideração de Luciano Amaro, mais coerente com a noção de justiça tributária, que incumbe ao Poder Judiciário zelar pela aplicação das normas legais para que haja justiça na tributação de modo a garantir sua aplicação correta e atendimento aos direitos fundamentais com a devida entrega de serviços públicos através da receita arrecadada²⁹, enquanto que Diogo Caldas defende uma posição mais adepta à ideia de tributação justa ao considerar preponderante o papel do Poder Executivo na aplicação das técnicas de tributação³⁰.

Ademais, *data venia* apresentar interessante distinção conceitual que divide a doutrina estritamente em relação à justiça fiscal. A primeira linha doutrinária concebe a justiça fiscal segundo o princípio da capacidade contributiva, ou seja, com o modo

²⁷ MELLO, Elizabete Rosa de. (2014) *Direito fundamental a uma tributação justa*. 2ª edição. Rio de Janeiro: Saraiva.

²⁸ MELLO, Elizabete Rosa de. (2014) *Direito fundamental a uma tributação justa*. 2ª edição. Rio de Janeiro: Saraiva.

²⁹ AMARO, Luciano. (1997) *Direito tributário brasileiro*. São Paulo: Saraiva.

³⁰ CALDAS, Diogo Oliveira Muniz. (2009) Aspectos da justiça tributária. In: *Perspectiva Sociológica*, v. 2, n. 3. Rio de Janeiro: Universidade Gama Filho, mai./out. 2009, p. 1-19.

ISSN: 1980-1995

e-ISSN: 2318-8529

pelo qual são distribuídos os ônus tributários aos contribuintes, e o segundo posicionamento associa a justiça fiscal à distribuição de benefícios para a sociedade de maneira equânime com os tributos arrecadados. A Teoria do Maximin de Jon Rawls aproxima-se do princípio da capacidade contributiva por vislumbrar a justiça tributária na forma equânime de distribuição dos ônus tributários, e a Klaus Tipke interpreta a justiça tributária como justiça social que é entendida como garantia de direitos, assemelhando-se ao princípio da solidariedade³¹.

Faz-se mister interpor crítica ao emprego da justiça tributária como sinônimo da justiça fiscal, visto que em ambas as posições contemplam a atuação do Poder Executivo na aplicação de mecanismos de tributação, seja na escolha das melhores técnicas de distribuição dos ônus tributários ou na melhor aplicação dos tributos para realização da justiça social e garantia dos direitos fundamentais.

Clóvis Gouveia traz interpretação a cerca da justiça fiscal aplicada ao sistema tributário como sendo a equitativa distribuição da carga tributária na justa medida imprescindível à prestação dos serviços públicos, respeitada a capacidade contributiva dos contribuintes. A capacidade contributiva é compreendida a partir da limitação do poder arrecadatório do Estado à sua efetiva necessidade financeira, que na mesma medida, deve respeitar o patrimônio e condições financeiras do contribuinte com o justo percentual em relação ao montante da arrecadação a ser rateada³².

Neste diapasão, insere-se tanta a questão da justiça tributária, por meio da ação do Poder Judiciário na justa aplicação das normas de direito tributário e dos princípios constitucionais que garantem a distribuição equânime dos ônus tributários, assim como da tributação justa, através da atuação do Poder Executivo, no exercício do poder

³¹ *idem*.

³² GOUVEIA, Clóvis Ernesto de. (1999) *Justiça fiscal e tributação indireta*. Tese de doutorado, Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, São Paulo, Brasil.
ISSN: 1980-1995
e-ISSN: 2318-8529

de tributar, com uma alíquota que seja a necessária para a manutenção da Administração Pública e com a oferta de serviços públicos que garantam os direitos fundamentais da população.

No aspecto da justiça tributária, permite-se avaliar os sistemas tributários norte-americano e brasileiro a partir de suas estruturas jurídicas, o *Common law* e o *Civil law*. Os Estados Unidos adota um sistema jurídico aberto que considera o direito como instrumento de resolução de casos concretos, gerando regras constantemente novas e fundamentadas na razão, afastando-se de uma aplicação estritamente lógica e sistemática. O *Civil law* brasileiro, por seu turno, é um sistema fechado que afasta a atuação ampla do juiz no caso concreto, delimitando-o à um conjunto de preceitos agrupados previamente à um ordenamento jurídico sob a forma de um direito legislativo³³.

Diante das bases do sistema jurídico norte-americano, permite-se inferir sua maior capacidade para alcançar a igualdade, visto que as sentenças se baseiam na teoria dos precedentes, em que os casos futuros iguais ou semelhantes obterão a mesma decisão dos casos preteritamente julgados, assim como permite a economia processual, no sentido de que decisões anteriores sobre fatos semelhantes permitem um julgamento mais célere da matéria, em estreito alinhamento à máxima de Rui Barbosa de que justiça tardia não é justiça. Ante à todos estes aspectos, pode-se afirmar que o sistema norte-americano apresenta mais justiça tributária do que o sistema brasileiro, pois o Poder Judiciário possui um campo de atuação mais amplo e ativo no direcionamento dos casos concretos e na aplicação do direito.

No que tange ao exame da carga tributária, adentra-se no campo da tributação justa, seja numa concepção mais próxima ao princípio da solidariedade ou com relação à capacidade contributiva. A respeito da primeira interpretação, pode-se verificar, com

³³ ABRUNHOSA, Olívia. (2009) Estudar a Common Law: uma introdução para a leitura de “Legal Secrets: equality and efficiency in the Common Law”. In: *Revista de Direito dos Monitores da UFF*, vol. 2, n. 5. Niterói: Universidade Federal Fluminense, mai./ago. 2009, p. 1-9.
ISSN: 1980-1995
e-ISSN: 2318-8529

base nos estudos do Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação, que os Estados Unidos aplica melhor os tributos arrecadados em prol do bem-estar da sociedade, e no segundo ponto de vista, o mesmo país distribui os ônus tributários de forma mais equânime em razão da adoção de um sistema tributário mais progressivo, ou seja, com menor incidência sobre o consumo e um foco maior sobre os impostos diretos sobre a renda e a propriedade. Assim, constata-se que em matéria de carga tributária, os Estados Unidos possuem uma tributação mais justa que o Brasil, o qual é pior classificado quanto à aplicação dos tributos para a sociedade e adota uma lógica contrária no que cerne à composição da base da carga tributária.

A extrafiscalidade tributária insere-se como importante fator da justiça tributária e da tributação justa, pois constitui-se como um mecanismo de incentivos ou sanções fiscais que manifestadamente privilegiam determinadas práticas, tornando os particulares em colaboradores da concretização dos objetivos eleitos pelo Estado como desejáveis ao desenvolvimento por meio do comportamento ao qual são condicionados³⁴. Em ambos os países em comento há prática da tributação verde como mecanismo de extrafiscalidade para realização do desenvolvimento sustentável, entretanto, sua aplicação no cenário brasileiro acontece de forma incipiente em comparação com os Estados Unidos que o utilizam em ampla medida, demonstrando que o sistema tributário norte-americano, nesta seara, apresenta uma tributação mais justa.

Sophia Câmara afirma que o modelo de Estado adotado pelo Brasil deve continuar influente na sociedade, porém de um modo mais sutil, de forma mais supervisora e normativa do que provedora e interventora, daí a importância da extrafiscali-

³⁴ ATALIBA, Geraldo; GONÇALVES, José Arthur Lima. (1991) Crédito-prêmio de IPI: direito adquirido; recebimento em dinheiro. *In*: Revista Direito Tributário, v. 15, n. 55. São Paulo: Revista dos Tribunais, jan./mar. 1991, p. 162-179.

dade no desenvolvimento de um Estado participativo por meio da utilização dos tributos como pouco utilizado na história que é a efetivação dos direitos fundamentais por meio da indução dos agentes privados³⁵.

A prática utilizada pelos governos no sentido de cobrar um tributo ou simplesmente um crédito tributário numa lógica de penalidade é uma postura autofágica que proporciona a destruição de uma sociedade, pois elimina a geração de empregos e estabelece um Estado que recolhe tributos numa postura nociva e incompatível com os movimento constitucionais contemporâneos. Destarte, há uma linha tênue entre o emprego da função extrafiscal dos tributos e de seu efeito confiscatório, fazendo-se necessário adotar normas tributárias com uma função legal, constitucional e razoável, interpretando a justiça fiscal como um direito fundamental de todo o contribuinte.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A análise dos sistemas tributários norte-americano e brasileiro à luz do justiça tributária e da tributação justa não constitui um processo exaustivo, sendo a presente produção uma chamada à reflexão.

Não é possível propor um prognóstico em termos gerais de qual sistema tributário tenha a maior justiça tributária ou tributação justa em razão das peculiaridades estruturais de cada sistema. No entanto, pode-se engendrar um exame comparado a cerca de pontos específicos de um sistema tributário em relação à outro.

Ademais, *data venia* ressaltar as dificuldades de uma comparação isenta frente as diferenças regionais no aspecto político, jurídico, cultural e econômico-social, como, por exemplo, a consideração sobre a carga tributária entre Brasil e Estados Unidos, pois o primeiro optou por abrigar um modelo de Estado assistencialista, ao passo que o segundo abraçou a concepção de um Estado mais liberal.

³⁵ CÂMARA, Sophia Nóbrega. A extrafiscalidade à luz do sistema constitucional brasileiro. In: Jus Navigandi, Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/23585/a-extrafiscalidade-a-luz-do-sistema-constitucional-brasileiro>>. Acesso em: 8 jul 2015.

ISSN: 1980-1995

e-ISSN: 2318-8529

Enquanto no Brasil há um sistema público de saúde ofertado de forma gratuita em todo o território nacional, nos Estados Unidos o contribuinte em alguns casos chega a hipotecar seu imóvel residencial para financiar um tratamento médico.

Apesar de os Estados Unidos apresentarem um federalismo aparentemente mais justo em matéria de tributação, assim como um sistema jurídico que comporta melhor a justiça tributária, o modelo brasileiro apresenta abertura um sistema tributário mais justo, como pode-se notar pela existência das súmulas que vinculam as decisões em grau inferior, bem como pelas diferentes espécies e as imunidades tributárias. Contudo, em relação às imunidades tributárias, critica-se a ausência de contrapartida para seu usufruto, no sentido de que poderia-se implementar o mecanismo da extrafiscalidade para os sujeitos aptos à imunidade tributária para que realizassem determinada conduta para fazer jus ao benefício.

As disparidades encontradas entre os dois países deve servir de alerta aos operadores dos mecanismos e técnicas tributárias e aos operadores do direito para que recepcionem as experiências bem-sucedidas dos sistemas tributários alienígenas, assim como a academia deve produzir pesquisas e estudos críticos comparados no fito de formar o pensamento e fomentar esforços para alcançar a justiça tanto na arrecadação e distribuição dos tributos, quanto na correção de suas inconsistências.

REFERÊNCIAS

ABRUNHOSA, Olívia. (2009) Estudar a Common Law: uma introdução para a leitura de "Legal Secrets: equality and efficiency in the Common Law". *In: Revista de Direito dos Monitores da UFF*, vol. 2, n. 5. Niterói: Universidade Federal Fluminense, mai./ago. 2009, p. 1-9.

AMARAL, Gilberto Luiz do; OLENIKE, João Eloi; AMARAL, Letícia M Fernandes do. (2014) *Carga tributária/ PIB x IDH*. Curitiba: IBPT.

AMARO, Luciano. (1997) *Direito tributário brasileiro*. São Paulo: Saraiva.

ANCEL, Marc. (1980) *Utilidades e métodos do direito comparado*. Sergio José Porto. Porto Alegre: Fabris.

ARAÚJO, Luis Cesar Gonçalves de; ZOUAIN, Deborah Moraes; CONTADOR, Cláudio R. O sistema tributário brasileiro e suas perspectivas face à iminente reforma tributária. *In: Biblioteca Digital FGV*, Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/3999/RenatoCesar.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 1º jun 2015.

ATALIBA, Geraldo; GONÇALVES, José Arthur Lima. (1991) Crédito-prêmio de IPI: direito adquirido; recebimento em dinheiro. *In: Revista Direito Tributário*, v. 15, n. 55. São Paulo: Revista dos Tribunais, jan./mar. 1991, p. 162-179.

BALEEIRO, Aliomar. (2008) *Direito tributário brasileiro*. 11ª edição. São Paulo: Forense.

BARBOSA, Fernando de Holanda; BARBOSA, Ana Luiza N de Holanda; CAVALCANTI, Carlos Eduardo G; SILVA, Carlos Roberto Lavalle da; MOTTA, João Ricardo; ROARELLI, Maria Liz de Medeiros. (1998) *Federalismo, eficiência e equidade: uma proposta de reforma tributária*. Brasília: Fundação Getúlio Vargas.

CALDAS, Diogo Oliveira Muniz. (2009) Aspectos da justiça tributária. *In: Perspectiva Sociológica*, v. 2, n. 3. Rio de Janeiro: Universidade Gama Filho, mai./out. 2009, p. 1-19.

CÂMARA, Sophia Nóbrega. A extrafiscalidade à luz do sistema constitucional brasileiro. *In: Jus Navigandi*, Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/23585/a-extrafiscalidade-a-luz-do-sistema-constitucional-brasileiro>>. Acesso em: 8 jul 2015.

CÂMARA LEGISLATIVA. Redução de emissões de carbono poderá ter incentivo fiscal. *In: Câmara Legislativa*, Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/camaranoticias/noticias/ECONOMIA/111794-REDUCAO-DE-EMISSOES-DE-CARBONO-PODERA-TER-INCENTIVO-FISCAL.html>>. Acesso em: 13 junho 2015.

ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA [EUA]. Data and statistics about the United States. *In: US Government*, Disponível em: <<https://www.usa.gov/statistics>>. Acesso em: 11 jul 2015.

IBGE. (2013) Brasil em números. *In: Periódicos IBGE*, v. 21, n. 1. Rio de Janeiro: IBGE, 2013, p. 1-392.

GARRISON, Larry R. (2012) Going "green": state tax incentives and alternative energy – an update. *In: Jornal of State Taxation*, vol. 29, n. 4. Washington D.C.: CCH Inc., mai./jun. 2012, p. 15-41.

ISSN: 1980-1995
e-ISSN: 2318-8529

GOUVEIA, Clóvis Ernesto de. (1999) *Justiça fiscal e tributação indireta*. Tese de doutorado, Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, São Paulo, Brasil.

JARDIM, Torquato Lorena. (1984) Aspectos do federalismo norte-americano. *In: Revista Inf. Legis.*, vol. 21, n. 82. Brasília: Senado, abr./jun. 1984, p. 53-82.

KPMG. The KPMG Green Tax Index 2013: an exploration of green tax incentives and penalties. *In: KPMG*, Disponível em: <<https://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/green-tax/Documents/kpmg-green-tax-index-2013.pdf>>. Acesso em: 1º jun 2015.

LEGEMANN, Eugênio; BORDIN, Laís Carlos Vitali. (1995) A tributação nos países do Nafta (EUA, México e Canadá). *In: Revista Fundação de Economia e Estatística*, v. 23, n. 2. Porto Alegre: Fundação de Economia e Estatística, 1995, p. 306-377.

MELLO, Elizabete Rosa de. (2014) *Direito fundamental a uma tributação justa*. 2ª edição. Rio de Janeiro: Saraiva.

PORTAL TRIBUTÁRIO. Tributos por espécie incidentes no Brasil. *In: Portal Tributário*, Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br>>. Acesso em: 30 maio 2015.

QUALITY. (2010) CA creates green tax exemption. *In: Quality Magazine*, vol. 49, n. 5. San Jose: BNP Media, mar. 2010, p. 12-13.

SOLNIK, Claude. New York state legislature green lights alt energy tax exemption. *In: Long Island Business News*, Disponível em: <<https://www.highbeam.com/doc/1P2-25455188.html>>. Acesso em: 8 jul 2015.