

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

## THE NORTH AMERICAN AND BRAZILIAN TAX SYSTEMS FROM THE PERSPECTIVE OF TAX JUSTICE AND FAIR TAXATION

Carlos Eduardo Gonçalves De Godoi<sup>1</sup>

Elizabete Rosa de Mello<sup>2</sup>

**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 acerca 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 important conceptual innovations in tax law field, which allow a more insightful and productive examination about the 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 construction of political and judicial actions fairer.

**Key-words:** Conceptual innovations. Tax justice. Tax systems. Fair taxation.

1 Mestrado em andamento em Estratégias Anticorrupción y Políticas de Integridad 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. carlosgodoi@me.com.

2 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, todas 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. elizabeterosademello@gmail.com.



## INTRODUÇÃO

Ao longo da história, os países adotaram diferentes formas de Estado e governo, no entanto, suas funções precípuas permaneceram intactas, pois mesmo diante de suas diferentes acepções, do Estado Mínimo ao Estado Neoliberal, estes guardaram 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 se discutiu 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, 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. Enquanto o primeiro direciona-se ao exame da realização da justiça pelo Poder Judiciário no caso concreto, o segundo encarrega-se de analisar a justiça em relação à aplicação das técnicas e mecanismos de arrecadação por parte do Poder Executivo.

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 se encontra 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 km<sup>2</sup>, 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 manufaturados (EUA, 2015).

Faz-se mister tecer breves considerações acerca 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 Brasil (ANCEL, 1980).

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 Executivo (LEGEMANN; BORDIN, 1995).

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 Judiciário (JARDIM, 1984).

Como bem infere Barbosa et. al (1998, p. 20):

O poder de tributar é especificado de forma 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 ao Estados. 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 renda.

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 se constituem como membros da Federação, e, portanto, não possuem soberania própria (EUA, 1787).

## 1.1 CARGA TRIBUTÁRIA NORTE-AMERICANA

Importante tecer breves análises sobre 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.

Excetuando-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 se estabilizou até a década

de 90. No ano de 2000 cresceu ao nível de 34% e 35%, mas a partir de então sofreu quedas nos índices até atingir 24,30% (AMARAL et al, 2014).

Aludido cenário demonstra que os Estados Unidos apresentam 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 se encontra 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 introduziram 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” (LEGEMANN; BORDIN, 1995, p. 23). 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 da presença do imposto sobre a renda e sobre as vendas a varejo, depende em maior grau do Imposto sobre a Propriedade.

Ademais, os Estados Unidos apresentam a menor carga tributária comparado a 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 significante que a carga tributária, independentemente 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 sociedade (AMARAL, 2014).

## 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 verdes (KPMG, 2013).

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 aquisição de sistemas de energia solar, incluindo os equipamentos e serviços destinados à sua instalação (GARRISON, 2012); bem como na Califórnia, onde há isenção de impostos para a indústria de manufaturados que adota um padrão verde de qualidade de produção (QUALITY, 2010); e em Nova Iorque, onde há isenção de impostos sobre a propriedade que utiliza energia alternativa (SOLNIK, 2010). 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

O Brasil é o maior país da América Latina e o quinto maior do mundo em extensão territorial, com 8.515.767 km<sup>2</sup>, com população de aproximadamente 201 milhões de habitantes, com PIB de US\$2,25 trilhões, e grande produtor mundial de alimentos (IBGE, 2013).

Adota-se em território brasileiro o sistema jurídico *Civil law*, também conhecido como romano-germânico, o qual se baseia 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 lei (ANCEL, 1980). Os traços do aludido modelo jurídico podem ser claramente identificados no âmbito constitucional, cujo texto prevê competências, limites ao poder de tributar, imunidades e espécies tributárias.

No que concerne ao federalismo, contrário dos Estados Unidos, onde os membros federativos têm 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. Barbosa et. al (1998, p. 2) 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”.

Destarte, a título de exemplo, o governo federal tem atribuição para instituir o Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, enquanto aos Municípios 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 diferentes (BARBOSA et. al, 1998, p. 4).

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 infraconstitucional. 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 predial e territorial urbana por meio do IPTU, transmissão intervivos e sobre serviços de qualquer natureza através do ISSQN.

Importante ressaltar que o Brasil possui um regime especial unificado de arrecadação de tributos e contribuições para as microempresas – com receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 – e para empresas de pequeno porte – com receita bruta superior a R\$ 360.000,00 e igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00 –, conhecido como Simples Nacional. Por intermédio da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, foi instituído o regime de tratamento diferenciado, favorecido, simplificado e unificado, que desburocratizou a arrecadação que criava grandes dispêndios financeiros e gerava insegurança quanto ao cumprimento das obrigações tributárias, os quais eram suficientes para desestimular a iniciativa privada de pequenos e médios negócios. Assim, com a coordenação dos Entes federados, recolhe-se unificadamente na guia de arrecadação intitulado Documento de Arrecadação Simples (DAS), o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza da pessoa jurídica (IRPJ), o imposto sobre produtos industrializados (IPI), a contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), a contribuição para o financiamento da seguridade social (COFINS), a contribuição para o PIS/PASEP, o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN) e o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), (ROCHA; DUARTE, 2008).

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 população (PORTAL TRIBUTÁRIO, 2015). 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 receita (EXAME, 2013).

Importa destacar que a Constituição prevê espécies de tributos contidos no artigo 145, que 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 pública 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 contribuinte 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 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.: AFRM (Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante) e de interesse de categorias profissionais – ex.: contribuição para o CREA –. No que concerne 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 se tratam 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 imposto (BALEIRO, 2008). 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 sobre o patrimônio, renda ou serviços de partidos políticos, entidades sindicais, instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos, com a devida ressalva para a exceção da cobrança do ICMS.

Segundo posicionamento pacificado no Superior Tribunal de Justiça (STJ), nas situações envolvendo tributos indiretos, a exemplo do ICMS, o contribuinte de direito, o qual é obrigado a pagar o tributo perante o Estado, é quem ocupa o polo ativo da obrigação tributária e, portanto, é quem pode pleitear a restituição de indébito de tributos; ao passo que as igrejas, templos e entidades sindicais, como contribuintes de fato, que sofrem a repercussão financeira do referido tributo, embora sejam imunes, não possuem qualquer vínculo obrigacional com o sujeito ativo, de modo que não detêm direito a desoneração (BAHIA, 2013).

As jurisprudências do STJ e do TJES vêm se pronunciando no seguinte sentido:

TRIBUTÁRIO PROCESSUAL CIVIL ICMS ENERGIA ELÉTRICA ILEGITIMIDADE ATIVA ART. 166 DO CTN AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DE ASSUNÇÃO DO

ENCARGO FINANCEIRO OU AUTORIZAÇÃO DE QUEM O SUPORTOU ERRO MATERIAL, OMISSÃO, CONTRADIÇÃO OU OBSCURIDADE INEXISTÊNCIA. 1. O acórdão embargado assentou que: “In casu, observo que não há a prova da não-repercussão do tributo, nem muito menos a autorização dada por quem a suportou, de maneira que inexistente legitimidade para o recorrente questionar a constitucionalidade da alíquota de ICMS incidente sobre energia elétrica e postular, conseqüentemente, a declaração do seu direito à compensação”. 2. A Segunda Turma bem elucidou a “quaestio iuris”, ao assentar que “a caracterização do chamado contribuinte de fato presta-se unicamente para impor uma condição à repetição de indébito pleiteada pelo contribuinte de direito, que repassa o ônus financeiro do tributo cujo fato gerador tenha realizado (art. 166 do CTN ), mas não concede legitimidade ad causam para os consumidores ingressarem em juízo com vistas a discutir determinada relação jurídica da qual não façam parte”. (REsp983.814/MG, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 4.12.2007, DJ 17.12.2007).

AGRAVO INTERNO NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. DECISÃO MONOCRÁTICA COM BASE NO ART. 557 DO CPC. JURISPRUDÊNCIA DOMINANTE DO STF E STJ NO SENTIDO DA INCIDÊNCIA DE ICMS SOBRE O SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO E FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA. IGREJA CONTRIBUINTE. AUSÊNCIA DE PROBABILIDADE DA EXISTÊNCIA DO DIREITO MATERIAL. RECURSO IMPROVIDO. MANUTENÇÃO DA DECISÃO SINGULAR. 1. O Agravo Interno somente pode reformar a decisão monocrática do Relator que julgou improcedente a Apelação Cível, com base no art. 557 do CPC, se não houver jurisprudência dominante sobre a questão. 2. O STF e o STJ vêm entendendo em casos semelhantes que a imunidade tributária entre pessoas jurídicas de direito público não alcança o ICMS exigido do Município por concessionárias dos serviços de telefonia e fornecimento de energia elétrica. 3. A imunidade tributária outorga aos templos, visa apenas a que os tributos não impeçam o culto religioso. 4. Recurso desprovido.

(TJ-ES - AGT:35059004024 ES 35059004024, Relator: SAMUEL MEIRA BRASIL JUNIOR, Data de Julgamento: 17/01/2006, SEGUNDA CÂMARA CÍVEL, Data de Publicação: 15/03/2006)

Verifica-se que os tributos indiretos aos templos de qualquer culto, pelos acórdãos acima transcritos, não estão sujeitos à imunidade tributária.

## 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 se verifica que a arrecadação tributária geral sobre a riqueza produzida no país fechou em 22,16% na década de 1980, aumentando para 27,9% na década seguinte, sofrendo progressivas majorações no decorrer dos anos até atingir 35,42% no ano de 2014 (AMARAL, 2014).

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 se refere à carga tributária norte-americana. Nesta seara, importa destacar interessante constatação de Paes (2010) 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 comento.



Ademais, cabe destacar que, além da baixa exploração da tributação sobre a renda e propriedade pelo Estado brasileiro, seu regime encontra-se distante de um plano mais equânime se o compararmos com o adotado pelos Estados Unidos, a exemplo da tributação sobre a renda. No Brasil, o IRPF admite apenas quatro faixas de tributação, sendo a mínima de 7,5% e a máxima de 27,5%, com baixo proveito sobre a renda de grandes fortunas, apesar de haver previsão do IGF no artigo 153, inciso VII, da Constituição Federal, o qual ainda depende de regulamentação (BRASIL, 2015). Ao passo que o Estado norte-americano adota um sistema progressivo quanto à tributação sobre a renda – *Income Tax* –, havendo maior número de faixas, com menos tributação nas rendas menores e maior carga tributária sobre os níveis mais abastados, variando o percentual das alíquotas conforme os Estados.

No que tange à propriedade, a título de exemplo, o Brasil tributa as transmissões gratuitas decorrentes de falecimento por meio do imposto sobre a transmissão causa mortis e doação de bens ou direitos (ITCMD), cuja alíquota encontra-se em 4%, comportando isenções em determinadas circunstâncias, mas em valores que, comparados aos previstos na legislação norte-americana, são muito inferiores. Nos Estados Unidos, o *Estate Tax* é tributado progressivamente sobre patrimônios acima de US\$5.450.000,00, com alíquota máxima correspondente à 40% e isenção sobre doações realizadas a fundações de filantropia (EUA, 2016). Referido panorama demonstra que enquanto o Brasil tributa da mesma forma pequenos e grandes patrimônios, os Estados Unidos exerce o poder de fisco sobre um restrito número de pessoas adquirentes de grandes fortunas.

A alta carga tributária praticada no Brasil sofre críticas desde os mecanismos e técnicas empregados 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 a 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 rendimentos, dessa forma pergunta-se quem o Sistema Tributário Brasileiro atende? (ANCEL, 1980, p. 125).

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. Para Araújo; Zouani; Contador (2002), 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 conseqüente transferência de serviços que seriam públicos para a iniciativa privada, justificando uma carga tributária menor.

Apesar das críticas que constantemente são levantadas a respeito da aplicação dos tributos em serviços públicos diante da carga tributária e do nível de desenvolvimento da população nacional, suscitados em grande parte devido à publicação de pesquisas como o Estudo sobre a Carga Tributária/PIB X IDH, realizado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário, 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

A tradicional finalidade de arrecadação fiscal perseguida pelos Estados durante séculos tem dividido espaço nos últimos anos com um modelo de tributação, cujo propósito vai além do meramente arrecadatório, e que a doutrina denominou de extrafiscalidade tributária. Essa técnica 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 fiscais (KPMG, 2015). 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 (GONÇALVES, 2008).

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.

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 seguiu (CÂMARA LEGISLATIVA, 2015).

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 estruturas, 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.

Elizabeth Rosa de Mello introduz na doutrina jurídica um novo paradigma na percepção da justiça em matéria tributária, consistindo em verdadeira inovação, visto que a disciplina jurídica ainda não havia se dedicado em construir um plano teórico que examinasse a justiça sob a perspectiva de atuação do Poder Executivo e do Poder Judiciário de forma conjunta e que estabelecesse sua diferenciação.

Segundo Mello (2014), 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 se destina a percebê-la através de que meio os entes federados aplicam as técnicas e mecanismos de arrecadação, tendo o Poder Executivo como seu principal ator.

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 contribuintes (MELLO, 2014).

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 Amaro (1997), 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 arrecadada, enquanto que Caldas (2009) defende uma posição mais adequada à ideia de tributação justa ao considerar preponderante o papel do Poder Executivo na aplicação das técnicas de tributação.

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 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 solidariedade (CALDAS, 2009).

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.

Gouveia (1999) traz interpretação acerca 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 rateada.

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 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 adotam 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 legislativo (ABRUNHOSA, 2009).

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 a 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

base nos estudos do Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação, que os Estados Unidos aplicam 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 condicionados (ATALIBA & GONÇALVES, 1991). 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.

Câmara (2013) 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 extrafiscalidade 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 privados.

Na lição de Coelho (2013), 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 movimentos 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 da 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 acerca de pontos específicos de um sistema tributário em relação ao 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.

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. Da mesma forma, o Brasil oferece ensino superior gratuito por meio de universidades públicas nas esferas federal e estadual, ao passo que nos Estados Unidos não há oferta de educação superior gratuita por parte do Estado, a qual é vultuosamente onerosa e leva muitas famílias a realizarem economias desde o nascimento dos filhos, até mesmo adquirir empréstimos bancários com garantia real sobre seus imóveis residenciais.

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 possibilita 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 poder-se-ia 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 devem 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 BIBLIOGRÁFICAS

ABRUNHOSA, Olívia. Estudar a Common Law: uma introdução para a leitura de “Legal Secrets: equality and efficiency in the Common Law”. **Revista de Direito dos Monitores da UFF**, Niterói, v. 2, n. 5, pp. 1-9, mai./ago. 2009.

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

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

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

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

ATALIBA, Geraldo; GONÇALVES, José A L. Crédito-prêmio de IPI: direito adquirido; recebimento em dinheiro. **Revista Direito Tributário**, São Paulo, v. 15, n. 55, pp. 162-179, jan./mar. 1991.

BAHIA, Bruno Gomes. **A imunidade religiosa e seus aspectos tributários**. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,a-imunidade-religiosa-e-seus-aspectos-tributarios,42162.html>> Acesso em: 7 mai 2016.

BALEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. edição. São Paulo: Forense, 2008.

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

BRASIL. **IRPF (Imposto sobre a renda das pessoas físicas)**. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/aceso-rapido/tributos/irpf-impuesto-de-renda-pessoa-fisica>> Acesso em: 7 mai 2016.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 983.814/MG – Minas Gerais. Relator: Ministro Castro Moreira. **JusBrasil**, Jurisprudências, 17 dez 2007. Disponível em: <<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/3990792/embargos-de-declaracao-no-recurso-em-mandado-de-seguranca-edcl-no-rms-18864-df-2004-0121562-2>> Acesso em: 16 mai. 2016.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Justiça do Estado do Espírito Santo. Agravo Interno 35059004024/ES – Espírito Santo. Relator: Des. Samuel Meira Brasil Junior. **JusBrasil**, Jurisprudências, 15 mar 2006. Disponível em: <<http://tj-es.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/4985828/agravo-interno-arts-557-527-ii-cpc-agv-instrumento-agt-35059004024>>. Acesso em: 16 mai. 2016

CALDAS, Diogo O M. Aspectos da justiça tributária. **Perspectiva Sociológica**, Rio de Janeiro, v. 2, n. 3, pp. 1-19, mai./out. 2009.

CÂMARA, Sophia Nóbrega. **A extrafiscalidade à luz do sistema constitucional brasileiro**. 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**. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/camaranoticias/noticias/ECONOMIA/111794-REDUCAO-DE-EMISSOES-DE-CARBONO-PODERA-TER-INCENTIVO-FISCAL.html>> Acesso em: 13 jun 2015.

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

\_\_\_\_\_. (2016) **Estate Tax**. Disponível em: <<https://www.irs.gov/Businesses/Small-Businesses-&Self-Employed/Estate-Tax>> Acesso em: 7 mai 2016.

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

GARRISON, Larry R. Going “green”: state tax incentives and alternative energy – an update. **Jornal of State Taxation**, Washington D.C., v. 29, n. 4, pp. 15-41, mai./jun. 2012.

GONÇALVES, Régis A F. **A extrafiscalidade e o ICMS Ecológico como instrumentos econômicos de política e preservação ambiental**. Porto Alegre: PUCRS, 2008. 45 f. Monografia (Graduação em Direito) - Curso de Ciências Jurídicas e Sociais, Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2008.

GOUVEIA, Clóvis E de. **Justiça fiscal e tributação indireta**. São Paulo: USP, 1999. 131 f. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) - Programa de Pós-Graduação em Direito Econômico e Financeiro, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1999.

IBGE. Brasil em números. **Periódicos IBGE**, Rio de Janeiro, v. 21, n. 1, pp. 1-392, 2013.

JARDIM, Torquato Lorena. Aspectos do federalismo norte-americano. **Revista Inf. Legisl.**, Brasília, v. 21, n. 82, pp. 53-82, abr./jun. 1984.

KPMG. **The KPMG Green Tax Index 2013**: an exploration of green tax incentives and penalties. 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 C V. A tributação nos países do Nafta (EUA, México e Canadá). **Revista Fundação de Economia e Estatística**, Porto Alegre, v. 23, n. 2, pp. 306-377, 1995.

MELLO, Elizabete R de. **Direito fundamental a uma tributação justa**. 2.ed. Rio de Janeiro: Saraiva, 2014.

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

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



QUALITY. CA creates green tax exemption. **Quality Magazine**, San Jose, v. 49, n. 5, pp. 12-13, mar. 2010.

ROCHA, Leudeci C da; DUARTE, Vera L. **Simples: incentivo à competitividade das micro e pequenas empresas no Brasil**. Londrina: INESUL, 2008. 84 f. Monografia (Especialização em Contabilidade e Controladoria Empresarial) - Programa de Pós-Graduação em Contabilidade e Controladoria Empresarial, Instituto de Ensino Superior de Londrina, Londrina, 2008.

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

RECEBIDO EM: 16/10/2017 APROVADO EM: 04/03/2018
----------------------------------------------------