



**FACULDADE DOCTUM DE JOÃO MONLEVADE**  
**REDE DE ENSINO DOCTUM**  
**CURSO DE DIREITO**



**LENILDO BATISTA SIMPLICIO**

**A IMPORTÂNCIA DA EXTRAFISCALIDADE PARA A GERÊNCIA DA ECONOMIA  
BRASILEIRA**

**João Monlevade**  
**2016**

**LENILDO BATISTA SIMPLICIO**

**A IMPORTÂNCIA DA EXTRAFISCALIDADE PARA A GERÊNCIA DA ECONOMIA  
BRASILEIRA**

**Trabalho de Conclusão de Curso  
apresentado à Coordenação de Curso  
Direito da Faculdade Doctum de João  
Monlevade - Rede de Ensino Doctum,  
como requisito parcial para a obtenção  
do título de bacharel em Direito.**

**Área de concentração: Direito  
Tributário**

**Prof. Orientador: Randolpho Pereira  
Batalha Gomes**

**João Monlevade**

**2016**

**LENILDO BATISTA SIMPLICIO**

**A IMPORTÂNCIA DA EXTRAFISCALIDADE PARA A GERÊNCIA DA ECONOMIA  
BRASILEIRA**

**Este Trabalho de Conclusão de Curso  
foi julgado e aprovado, como requisito  
parcial para a obtenção do título de  
bacharel em Direito, na Faculdade  
Doctum de João Monlevade - Rede de  
Ensino Doctum, em 2016.**

**Média final: \_\_\_\_\_**

**João Monlevade, de novembro de 2016.**

.....  
**Randolpho Pereira Batalha Gomes**  
**Professor orientador**

.....  
**MSc Maria da Trindade Leite**  
**Professora de TCC1**

.....  
**Colocar aqui Nome completo do Avaliador**  
**Profª Avaliador (a)**

.....  
**Colocar aqui Nome completo do Avaliador**  
**Profª Avaliador (a)**

## **AGRADECIMENTOS**

A Deus, que me deu sabedoria para aprender, coragem para lutar e perseverança para vencer. A minha esposa, Maria Aparecida Miranda Simplício por estar ao meu lado, apoiando-me, incentivando-me fortalecendo-me com o amor, de sempre.

Aos meus pais, bases de minha vida. Gratidão e reconhecimento em especial ao mestre Wellington Marcos Garcia Cesco, pelo incentivo, sendo corresponsável na minha decisão, de enveredar pelos caminhos do Direito. Aos professores Tenório Moreira, Fabiano Thales de Paula Lima, Randolpho Pereira Batalha Gomes por se tornarem meu sustentáculo ao longo de minha formação. Aos mestres Carlos Eduardo Ávila Couto, Alexandro Pastorini, Renata Martins de Souza, Maria da Trindade Leite e Ariete Pontes pela paciência, dedicação e pelo direcionamento ao longo do curso. Agradeço também aos demais professores que estiveram ao meu lado nesse percurso, tão importante para minha formação acadêmica. A todos que compreenderam minha ausência e torceram pelo meu sucesso, o meu muito obrigado.

## RESUMO

O presente estudo dessa temática alusiva à “extrafiscalidade” tem em vista analisar o tributo extrafiscal como instrumento de realização dos valores constitucionais importantes para a gerência da economia brasileira. Avaliando a relevância das normas tributárias indutoras e seu mecanismo de interferência no comportamento dos indivíduos. Bem como, considerando o modo como o Estado exerce a intervenção sobre o domínio econômico, aplicados com base na sua função extrafiscal. Para se chegar à hipótese pretendida, realizou-se um estudo do tributo desde os primórdios de sua manifestação, enfatizando o controle do Estado ao poder de tributar e adequação às necessidades de se cumprir os propósitos constitucionais como função principal. Especificamente foi analisado o sistema tributário brasileiro e de alguns países, mostrando com isso pontos positivos e negativos em cada um deles. Ao fim dessa pesquisa, fica evidenciado que faz-se necessária uma reestruturação do Sistema Tributário Brasileiro, com vistas a amenizar os impactos econômicos tributários sofridos pela sociedade e na melhoria da aplicação do erário garantindo satisfazer os propósitos constitucionais que permite o bem estar social. Contudo, a extrafiscalidade como função principal se mostra relevante para a gerência do Brasil e em apoio a uma sociedade que almeja pela justiça fiscal e por um país mais justo.

Palavras chave: Extrafiscalidade. Valores Constitucionais. Tributo. Justiça Fiscal.

## **ABSTRACT**

This study of this allusive theme to "extrafiscality" aims to analyze the extrafiscal tribute as performing instrument of the important constitutional values to the management of the Brazilian economy. Assessing the relevance of inducing tax rules and their interference mechanism in the behavior of individuals, how, considering the way that the State shall exercise intervention on economic domain, applied based on their extrafiscal function. To reach the desired hypothesis, we performed a tribute study since the beginning of its manifestation, emphasizing control, the power to tax and fitness needs to meet the constitutional purposes as primary function. Specifically analyzed the Brazilian tax system and some countries, showing it positives and negatives in each. At the end of this research, it is evident that it is necessary a restructuring of the Brazilian tax System, in order to soften the tax economic impacts suffered by the society and improving the application of the treasury guaranteeing meet the constitutional purpose that allows social well-being. However, extrafiscality main function shown relevant to the management of Brazil and in support of a society that craves for fiscal justice and a fairer country.

Keywords: Extrafiscality . Constitutional values. Tribute. Fiscal Justice.

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CIDE	Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
CREA	Conselho Regional de Engenharia Arquitetura e Agronomia
CRM	Conselho Regional de Medicina
CTN	Código Tributário Nacional
IBPT	Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação
ICMS	Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IDH	Índice de Desenvolvimento Humano
IE	Imposto sobre a Exportação
INSS	Instituto Nacional de Seguridade Social
IOF	Imposto sobre Operações Financeiras
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPI	Imposto sobre produtos Industrializados
IPTU	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana,
IRBES	Índice de Retorno de Bem Estar à sociedade
ITR	Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural
li	Imposto de Importação
OAB	Ordem dos Advogados do Brasil
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
PIB	Produto Interno Bruto
PNEF	Programa Nacional de Educação Fiscal
SESC	Serviço Social do Comércio
SESI	Serviço Social da Indústria
STN	Sistema Tributário Nacional

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>09</b>
<b>2</b>	<b>ORIGEM DOS TRIBUTOS .....</b>	<b>12</b>
<b>2.1</b>	Tributos na Antiguidade .....	12
<b>2.2</b>	Tributos na Idade Moderna e Contemporânea.....	13
<b>2.3</b>	Tributos no Brasil .....	15
<b>2.4</b>	Tributo e Constituição .....	17
<b>3</b>	<b>ORDENAMENTO JURÍDICO COMPLEXO .....</b>	<b>18</b>
<b>3.1</b>	Princípios Constitucionais Tributários.....	18
3.1.1	Princípios relacionados à Certeza.....	18
3.1.2	Princípios relacionados à Justiça Fiscal.....	19
<b>3.2</b>	Ordenamento Jurídico.....	21
<b>3.3</b>	Completeness do Ordenamento Jurídico.....	22
<b>3.4</b>	A visão de Kelsen e Bobbio.....	23
<b>3.5</b>	Norma Fundamental.....	23
<b>3.6</b>	Hierarquia do Ordenamento.....	24
<b>3.7</b>	A Legislação Tributária e os Principais Componentes.....	24
3.7.1	Matriz Tributária.....	26
<b>3.8</b>	Normas Complementares.....	27
<b>3.9</b>	A Complexidade do Sistema Tributário.....	27
3.9.1	ICMS em Minas Gerais.....	29
<b>4</b>	<b>CARGA TRIBUTÁRIAELEVADA.....</b>	<b>30</b>
<b>4.1</b>	A carga tributária no Brasil e em outros países.....	31
<b>4.2</b>	Economia na China.....	32
<b>4.3</b>	Tributação elevada na economia brasileira.....	34
<b>4.4</b>	Regressividade e Injustiça Social.....	34
<b>4.5</b>	Administração Direta e Indireta dos Tributos .....	36
<b>4.6</b>	O papel do Estado.....	38
<b>4.7</b>	Política Fiscal.....	38
<b>4.8</b>	Tipos de Tributos.....	39
4.8.1	Fiscal.....	39



4.8.2	Parafiscal.....	40
4.8.3	Extrafiscal.....	40
<b>4.9</b>	<b>Estrafiscalidade nos EUA, Itália, Alemanha e França.....</b>	<b>41</b>
4.9.1	EUA.....	41
4.9.2	Itália.....	42
4.9.3	Alemanha.....	43
4.9.4	França.....	43
4.10	Análise Comparativa Tributária.....	43
<b>5</b>	<b>TRIBUTO EXTRAFISCAL.....</b>	<b>47</b>
<b>5.1</b>	<b>Conceito.....</b>	<b>47</b>
<b>5.2</b>	<b>Aplicação da Extrafiscalidade.....</b>	<b>48</b>
<b>5.3</b>	<b>Vantagens e Desvantagens da Extrafiscalidade.....</b>	<b>51</b>
<b>5.4</b>	<b>Histórico.....</b>	<b>52</b>
<b>5.5</b>	<b>A Extrafiscalidade sob outra perspectiva.....</b>	<b>53</b>
<b>5.6</b>	<b>A problemática do Tributo Extrafiscal.....</b>	<b>54</b>
<b>6</b>	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>56</b>
	<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>58</b>





## 1 INTRODUÇÃO

A Constituição Federal do Brasil de 1988, em seus dispositivos apresenta uma nova concepção de tributação, com outro olhar sobre o papel das contribuições. A Lei Maior apresenta várias leis determinantes pautadas na dignidade humana como princípio norteador na construção de uma sociedade livre, justa e solidária.

Para garantir os direitos constitucionais como direito do cidadão, o Estado precisa de receita necessária para sua manutenção, por isso, instituiu-se o tributo como sua fonte de renda, essa ação o qualifica como Estado fiscal, no qual os indivíduos tem o dever fundamental de pagar impostos. Esse poder de tributar é limitado por princípios e regras do Sistema Tributário Brasileiro que tem a função de harmonizar e orientar a tributação, respeitando os direitos constitucionais. Enfim, ao Estado cabe o dever de atuar em prol de atingir os fins a que se propõe a Constituição Federal a partir da tributação. O tributo possui a função fiscal arrecadatória e a extrafiscal, com função social vai além da finalidade de obter receitas. Essas funções atuam de forma complementar na busca da realização de valores constitucionais. A Constituição relaciona em seu artigo a solidariedade social como fundamento da tributação, amparando com isso a sociedade como principal beneficiária, sem se distanciar das regras.

A pergunta direcional é: Por que o tributo Extrafiscal não se efetiva na sociedade de forma a fazer valer a sua função social? Neste sentido, o Problema (Hipótese) que nos leva à reflexão é: Há funcionalidade no mecanismo tributário em prol da sociedade?

O Estado comprometido com a realização de justiça social numa perspectiva econômica eficaz favorece as satisfações das necessidades humanas e devem garantir os direitos fundamentais básicos à sociedade. É nesse contexto que incide a relevância desta temática que consiste em oferecer uma reflexão crítica acerca da extrafiscalidade como um instrumento tributário de realização intervencionista que visa a regulação da economia. Diante disso, a pesquisa objetivou identificar o tributo extrafiscal e sua importância para a administração da economia brasileira com base na atuação do Estado. Analisar o objeto extrafiscal como instrumento efetivo para se

alcançar sua função social. Contemplou o tributo extrafiscal abordando sua aplicação através do poder-dever do Estado, na importância e atuação como instrumento de intervenção no domínio econômico com finalidade social garantida nos direitos constituídos por lei. E, que o resultado dessa pesquisa seja fomento para alimentar as discussões da comunidade acadêmica e da sociedade.

A abordagem metodológica enfatiza a pesquisa bibliográfica, apresentando as características de finalidade básica, método científico dialético, objetivo explicativo, fontes de informação *expost-facto* e natureza qualitativa. Para enriquecimento, foram utilizados matérias de jornais, artigos de *sites*, bem como de revistas, livros e artigos especializados sobre economia relacionado ao tema extrafiscalidade com ênfase na realidade. Ademais, foram pesquisados dados do IBPT, medidor do PIB nos países com elevada carga tributária. E também, os Relatórios de Observação Indicadores de Equidade e de Iniquidade do Sistema Tributário Nacional com análise do ponto de vista da justiça social dos problemas existentes na estrutura tributária brasileira com vistas a contribuir para a busca de caminhos para a construção de um sistema mais justo, simples, racional, progressivo e estimulador da produção e do emprego. O método dedutivo compilatório foi usado, pois dedutivo porque envolve a explicitação de um conhecimento. E, compilatório porque envolve a transcrição da opinião de diversos juristas sobre o tema. Eis que a pesquisa envolve análise teórico-bibliográfica, com o estudo comparativo da teoria e da prática relacionados com a função extrafiscal dos tributos.

Neste sentido, a monografia é dividida em cinco capítulos distintos. Sendo o primeiro, intitulado “Origem dos Tributos”, pretende esclarecer a origem dos tributos a partir de dados históricos e o tributo no Brasil.

No segundo capítulo, denominado “Ordenamento Jurídico”, estabelecendo uma reflexão acerca do tributo no contexto Constitucional buscando investigar a sua relação com os princípios e a hierarquia do ordenamento.

O terceiro apresenta “A Carga Tributária Elevada”, mostra a carga tributária elevadíssima e suas conseqüências, sendo um dos fatores impeditivos do maior

crescimento brasileiro, reduz a rentabilidade do setor privado e distorce os incentivos econômicos a investir, poupar e exportar.

O quarto capítulo denominado “Funções do Tributo”, trata-se de a função do tributo juntamente com o papel do Estado, os tipos de tributos e a política fiscal.

E, finalizando com o quinto capítulo que é a proposta dessa monografia com o título de “Extrafiscalidade”, ao qual especifica o tributo extrafiscal e sua importância para a gerência da economia do Brasil enfatizando um breve contexto histórico evolutivo da extrafiscalidade, comparação com outros países, análise das vantagens e desvantagens.

O tema é relevante o estudo para toda a sociedade, principalmente para a comunidade jurídica, pois tal, tema mostra-se pertinente ao Direito Tributário, com base numa visão crítica e analítica com a pretensão de adicionar aos seus conhecimentos entendimento do fato da Administração Pública utilizar tributos como instrumento regulatório da economia brasileira, com propósitos de gerar efeitos que possam transformar a vida social, econômica e política do país.

## **2 ORIGEM DOS TRIBUTOS**

Os tributos se manifestam de maneira peculiar em períodos diferentes no contexto histórico, político, social, econômico e jurídico do País. De acordo com o Programa Nacional de Educação Fiscal (PNEF), a origem do tributo aconteceu devido à imposição por parte do Estado, e a partir desse fato, tomou forma e contornos específicos e característicos.

O homem no passado como forma de sobrevivência necessitava se destacar interagindo com sabedoria e inteligência no meio ambiente

Para garantir a posse das melhores terras para plantio e caça, os instintos naturais do homem fizeram com que o mesmo se agrupasse para se manter unido com os demais contra os inimigos, tornando assim a terra o bem mais valioso para o homem e objeto constante de cobiça e disputa, motivando o surgimento de guerras pela sua conquista e manutenção. (PEREIRA, 2004)

A partir desse agrupamento, deu-se início a primeira manifestação de tributo. Segundo Silva (1993. p.13), “A palavra tributo vem do latim tributum, e significa o que se paga a outrem, como dependência”. Inicialmente, nas sociedades primitivas, os tributos eram presentes ou ofertas voluntárias ao líder, ou seja, os chefes eram presenteados pela sua bravura e proteção que era conferida ao seu grupo após vencer batalhas contra os animais e outros povos também rudimentares. Com o surgimento das guerras o caráter compulsório dos tributos ficou mais perceptível. “Os egípcios, assírios, fenícios, dentre outros povos da Antiguidade, usavam o tributo como instrumento de servidão”, afirma registros do PNEF (BRASIL, 2013, p.12), posteriormente estas contribuições passaram a ser compulsórias sob a forma de tributos.

### **2.1 Tributos na Antiguidade**

A cobrança de tributos na antiguidade tem marcas em 2.350 a.C., estado de Lagash, localizada na antiga Suméria, entre os rios Tigre e Eufrates. De acordo com registros em escrita cuneiforme, faz referência a reformas realizadas pelo rei Urukagina, relatando a cobrança de impostos extorsivos, leis opressivas e confisco

de bens para o rei. Os egípcios encontraram escritas retratando as dificuldades de um camponês para pagar os impostos sobre a colheita no segundo milênio antes de Cristo. Porém, foi na Grécia (século VII a.C.), que foi instituído o tributo administrado pelo Estado, como nos dias de hoje. Os gregos construíram uma das maiores civilizações do mundo antigo fazendo uso dos tributos pagos pelos cidadãos, fortalecendo seus exércitos e conquistando mais terras. Os impostos eram cobrados pela importação de mercadorias (“portorium”) e pelo consumo geral de qualquer bem (“macelum”), que foram essenciais à formação e manutenção do império. Até que com a queda do império romano (476 a 1453), na idade média, o grande império foi dividido em feudos. Cada feudo possuía um senhor que eram os chamados senhores feudais (os nobres), nesse tempo os camponeses (os servos) eram obrigados a pagar tributos aos senhores feudais entregando-lhes a melhor parte de suas colheitas, relatos do PNEF (BRASIL, 2013, p.12).

Os servos estabeleciam com seus senhores uma relação hereditária de dependência conhecida como vassalagem. Em troca de proteção trabalhavam e pagavam pesados impostos. Nesse período aquele que não pagava os tributos estava sujeito a ser preso ou morto. A religião católica era dominante, os senhores feudais, convencidos pela Igreja, começaram a participar das cruzadas (guerras santas), queriam com isso reconquistar a Palestina, lugar sagrado para os cristãos. E, para recuperar os territórios da terra santa, gastavam cada vez mais e cobravam cada vez mais tributos. Com o fim das cruzadas houve o enfraquecimento do poder dos senhores feudais. Os camponeses foram se libertando aos poucos do poder feudal, cansados da vida de exploração e penúria, migraram para as cidades. O contato com a cultura oriental no final da Idade Média trouxe para os europeus novos hábitos de consumo. Surgiu uma nova classe social, a dos comerciantes, industriais e banqueiros (burguesia).

## **2.2 Tributos na Idade Moderna e Contemporânea**

Em 1453, na Idade Moderna os feudos foram transformados em reinos que foram crescendo e se unindo, dando origem aos Estados Nacionais. Os relatos afirmam que “[...] naquela época o monopólio árabe-italiano sobre o comércio com o Oriente, mantinha o preço das especiarias elevado” PNEF (BRASIL, 2013, p. 14). Para o



restante da Europa, era necessário conseguir uma nova rota comercial com o Oriente, que possibilitasse baratear o custo daqueles produtos tão cobiçados, portanto deveriam se navegar pelo oceano Atlântico. O rei fortalecido pela criação dos Estados Nacionais cobrava tributos de seus súditos, com isso reuniu fortuna para financiar as grandes viagens. Foi nessa época se instituiu a cobrança de tributos em moeda e não mais em mercadorias, como ocorrera ao longo de toda a Idade Média.

Portugal e Espanha foram os primeiros reinos a lançar grandes expedições marítimas, chegando às Américas (descoberta de metais preciosos). Esse acontecimento mudou totalmente a Europa, financiou a Revolução Industrial e trouxe a ascensão da burguesia. As colônias, como o Brasil tinham suas riquezas extraídas e mandadas para a Europa, sem gerar nenhum benefício para seus habitantes. Os reis foram se tornando cada vez mais fortes e acumulando enorme poder, gerando o Estado absolutista. No absolutismo a sociedade estruturava-se em castas, as classes dominantes eram a nobreza e o clero, que nada pagavam. O exemplo histórico da realidade econômica e social dessa era foi o Estado Nacional na França, de Luis XIV, “O sistema tributário imposto por ele é famoso por seu despotismo (L. Etat c. Est moi. O Estado sou eu) e tinha por lema: “Quero que o clero reze, que o nobre morra pela pátria e que o povo pague”. PNEF (BRASIL, 2013, p. 15).

Deu-se então Revolução Francesa (1789) que constitui o marco inicial da Idade Contemporânea, período que o povo reagiu contra o Estado, sustentado a partir dos pesados tributos pagos pelos comerciantes (burgueses) e trabalhadores (camponeses e artesãos). Segundo o PNEF (BRASIL, 2013, p. 17), “[...] devido aos pesados impostos que a Coroa Britânica cobrava de suas colônias na América, os Estados Unidos tornaram-se independentes da Inglaterra”. Uma das principais causas da guerra de independência americana foram os movimentos de libertação, que inspiraram várias revoltas importantes ocorridas no Brasil nos fins do século XVIII e início do século XIX. Tais movimentos tinham por objetivo declarar nossa independência de Portugal e criar a República. Entre essas revoltas, a principal foi a Conjuração Mineira, mais conhecida como Inconfidência Mineira, tendo como, uma das principais causas, a cobrança do chamado quinto do ouro, ou seja, a quinta

parte de todo o ouro extraído no garimpo, deveria ser pago à Coroa Portuguesa como tributo. As minas de ouro começaram a se exaurir e a produção caiu muito no final do século XVIII, mas o governo português, endividado, não admitia receber menos. A rainha de Portugal, conhecida como D. Maria, a Louca, desconfiada que a produção do ouro que chegava às casas de fundição estava caindo porque havia muita sonegação determinou que, se a produção anual de ouro que cabia à coroa não fosse atingida, a diferença seria cobrada por meio da derrama. No entanto, antes que isso acontecesse, Joaquim Silvério dos Reis delatou o movimento, por isso a derrama foi suspensa. Apesar de derrotado, o movimento mineiro inspirou, anos mais tarde, a independência do Brasil.

### **2.3 Tributos no Brasil**

De acordo com PNEF (BRASIL, 2013, p. 18), “No Brasil (1500 a 1532) o primeiro ônus fiscal se deu na indústria extrativa do pau-brasil, na descoberta e nas primeiras expedições”. A Coroa Portuguesa considerava o pau-brasil um monopólio real, autorizando sua extração, em troca o extrator ergueria fortificações ao longo da costa, iniciando a colonização e pagasse o quinto do pau-brasil (quinta parte do produto da venda da madeira).

O povoamento do Brasil se deu quando D. João III com o propósito de resguardar as terras recém-descobertas criou-se as capitanias.

Em 10 de março de 1534, a parte litorânea do Brasil foi dividida em quinze partes, atribuídas a donatários (capitão, chefe superior), com direito de sucessão e por isso denominadas capitanias hereditárias. Nessa época não existia nenhuma organização fiscal e os tributos eram pagos in natura, em espécie, sendo enviados para Portugal. (BRASIL, PNEF, 2013, p. 18)

Os tributos eram pagos em produtos in natura, servindo de moeda subsidiária a produtos, como açúcar, tabaco, cravo, pano de algodão, farinha, carne salgada, couro, pau-brasil, dentre outros. Em 1808 a 1815, o Brasil passa a ser, a sede da monarquia portuguesa depois que as tropas de Napoleão invadiram Portugal.

Na Bahia em 1808, o Príncipe D. João VI, abriu os portos do Brasil às nações amigas, liberando a atividade comercial do país com outros países, permitindo a

importação. A mudança da família real para o Brasil trouxe grandes despesas para os cofres públicos, isso demandou a instituição de novos serviços no país aumentando os tributos já existentes ou a criação de novos. A tributação foi aumentando, e cada serviço que se instituísse no país impunha a criação de um novo tributo, na modalidade que hoje denominamos taxa.

“Após Ato Adicional de 12 de agosto de 1834, foram traçados os limites e os fundamentos do Direito Tributário Nacional.” PNEF (BRASIL, 2013, p. 19). Com disposições que criaram, alteraram e suprimiram tributos, modificando as competências tributárias. Conforme o PNEF (2013, p. 19), “Os primeiros registros de tributação no Brasil são de 1888 e sob regime da Princesa Isabel”. Este documento que criou o imposto isentava de “tributos alguns estabelecimentos e profissões de cunho artesanal ou educacional, além de qualquer atividade com finalidade humanitária” PNEF (2013, p. 20). Tratava-se de pescadores, mercearias, escolas, professores, fábricas de algodão, telefonia e telegrafia.

A política tributária do Regime Militar visou ampliar os recursos por meio do aumento da arrecadação de impostos para promover o crescimento acelerado no país. A legislação tributária federal foi reformada com o objetivo de tornar-se racional e simplificada, a partir da Emenda Constitucional nº 18/65, que criou as bases para a edição do Código Tributário Nacional – CTN, em 1966 (Lei 5.172/66).(BRASIL, 1966)

Assim, os tributos cobrados dos setores empresariais sustentáculos da política do governo militar, foram reduzidos para estimular o crescimento do país. O Sistema Tributário Nacional (STN) foi instituído para arrecadar os tributos dentro do Brasil, com objetivo de promover mudança de comportamentos, servindo aos preceitos constitucionais por meio da tributação. Com objetivo de atender os entes do Estado na aplicabilidade dos direitos fundamentais, disciplinando o Poder Estatal.

Em Baleeiro (2004, p.62), segundo o Código Tributário Nacional diz que o “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (artigo 3º), que diz respeito à transferência de propriedade para o Estado. Determina que o tributo é legítimo, obrigatório e devido, podendo ser cobrado apenas pelo Estado e seu principal destino é o atendimento das instancias financeiras do Estado. Porém, com a

evolução da concepção dos objetivos do Estado e a criação de novas cartas constitucionais, os tributos passaram a serem definidos tendo em vista o bem-estar social. Criando, assim, leis para definir a aplicação social dos recursos arrecadados.

## 2.4 Tributo e Constituição

“A Constituição é a primeira e principal fonte do Direito Tributário porque todas as outras normas jurídicas a ela devem se submeter”, afirmado em Rosa Junior (1999, p. 166), é a partir da Constituição Federal de 1988, que se estabeleceu as normas, os princípios para os tributos e o poder do Estado de tributar. A Constituição, portanto, dedica o capítulo I do título VI (seções I a V) à disciplina do Sistema Tributário Nacional, compreendendo os arts. 145 a 156. “O Sistema Tributário é entendido como sendo o complexo de regras jurídicas formado pelos tributos instituídos em um país ou região autônoma e os princípios e normas que os regem” Musgrave<sup>1</sup>(1976 apud Silva, 2014). No Brasil, o Sistema Tributário é constituído por tributos, princípios e normas regulatórias desses tributos. As espécies tributárias que o compõem são os impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais e empréstimos compulsórios. Afirma Silva (2014) que “O fato gerador determina a espécie tributária”. No ato como o de emitir notas, escriturar livros fiscais, não transportar mercadorias sem as devidas notas fiscais, dentre outros, que, ao ser praticado por alguém, dá origem à obrigação de pagar determinado tributo ou de fazer ou deixar de fazer algo no interesse da arrecadação ou da fiscalização de tributo, é que explica o fato gerador descrito pela lei. Enfim, Baleeiro (2007, p.198) sintetiza que “Fato Gerador é o fato ou conjunto de fato que o legislador define na lei para nascimento da obrigação tributária”. No livro primeiro do Sistema Tributário Nacional, no título I, Art 2º tem em suas disposições gerais, a afirmação de que esse sistema é regido de acordo com a “Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965, em leis complementares, em resoluções do Senado Federal e, nos limites das respectivas competências, em leis federais, nas Constituições e em leis estaduais, e em leis municipais” (BRASIL, 1988). Sendo os

---

<sup>1</sup> MUSGRAVE, Richard Abel. **Teoria das finanças públicas: um estudo de economia governamental**. São Paulo: Atlas, 1976.

### **3 ORDENAMENTO JURÍDICO COMPLEXO**

O Sistema Constitucional Tributário está subordinado aos princípios de limitações constitucionais. Os princípios são definidos por Fabretti (2001, p. 87) como “[...] grandes fundamentos às grandes diretrizes lógicas, políticas sociais e econômicas do sistema, que prevalecem sobre todas as normas”. Trata-se de elementos condutores da solução na interpretação das normas, limitando o poder de tributar, em que os princípios agem como um pilar que fundamenta as normas jurídicas do sistema tributário.

#### **3.1 Princípios Constitucionais Tributários**

Os princípios tributários antevistos na Constituição Federal são estruturas funcionais que agem na defensiva do contribuinte frente ao Estado. “Tais princípios existem para proteger o cidadão contra os abusos do Poder. Em face do elemento teleológico, portanto, o intérprete, que tem consciência dessa finalidade, busca nesses princípios a efetiva proteção do contribuinte” (MACHADO, 2010, p. 52 - 58). Em sua função, os princípios buscam preservar a coerência e superar os conflitos, atuando, portanto, como um fator importante na harmonia do sistema tributário.

Os princípios tributários estão relatados pela Constituição Federal brasileira de 1988, no Título VI, da Tributação e do Orçamento, Capítulo I, do Sistema Tributário Nacional, Seção II, das limitações ao poder de tributar, em Brasil (1988). A partir dos princípios são estabelecidas as regras ao exercício do poder de tributar, relacionados aos valores, Certeza e Justiça Fiscal, com vistas a atingir direitos constitucionais na tributação.

##### **3.1.1 Princípios relacionados à Certeza (Segurança Jurídica)**

A certeza encontra-se ancorada nos princípios da legalidade, anterioridade e irretroatividade.

- a) Princípio da Legalidade: “[...] é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça” (BRASIL, 1988). Infere este artigo que a criação do tributo só acontecerá se houver base

legal. A Lei Ordinária é impetrada, podendo ser substituída por Lei Delegada e Medida Provisória em caso de necessidade de Lei Complementar. Os Empréstimos Compulsórios, Imposto sobre Grandes Fortunas, Impostos e Contribuições residuais da União, também são casos específicos que precisam da Lei complementar para seu efeito. A alíquota pode ser alterada sem Lei, apenas nas poucas exceções ao princípio da legalidade, como quando se tratar dos Impostos Extrafiscais e da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) Combustíveis, porém, poderá ser alterada através de Decreto.

- b) Princípio da Anterioridade: No Brasil (1988) proíbe a exigência de tributo ou seu aumento no mesmo exercício em que for publicada nova lei, para que o contribuinte não seja surpreendido com a tributação de última hora. Há dois tipos de anterioridade, que são Nonagesimal ou Mitigada (art. 195, §6º) e a Regra Geral que se trata Anterioridade de Exercício que permite produzir seus efeitos a partir de 90 dias (art. 150, III, “b” e “c”)¹. No art. 150, §1º, são citadas algumas exceções a essa regra geral + 90 dias, quando os Tributos tiverem exigibilidade imediata (sem 90 dias e sem anterioridade de exercício), aos tributos que devem respeitar só os 90 dias (sem somar anterioridade de exercício) e aos tributos que devem respeitar só a anterioridade de exercício (sem somar os 90 dias).
- c) O Princípio da Irretroatividade: De acordo com o art. 150, III, infere que a este princípio é proibido a retroatividade da lei, ou seja, “[...] não podem ser exigidos tributos sobre fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que instituiu ou aumentou algum tributo” Brasil (1988). A sua aplicação futura ou prospectiva, no tributo criado ou majorado não pode ser baseado em fato passado.

### 3.1.2 Princípios relacionados à Justiça Fiscal

A justiça fiscal é uma necessidade social, que visa construir um país mais igualitário, diminuindo a desigualdade social. Esta se refere aos princípios da Isonomia (igualdade), do Não Confisco, da Capacidade Contributiva, da Não cumulatividade, como, Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e algumas contribuições. São princípios de suma importância para a condução da nação.

- a) Princípio da Isonomia (Igualdade): O art. 5º, I da Constituição afirma que "todos são iguais perante a Lei, sem distinção de qualquer natureza [...]" Brasil (1988), *trata-se* de um princípio constitucional básico da igualdade de todos perante a lei. O Princípio da Igualdade proíbe o tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situações semelhantes. Portanto, a lei não aplicará tratamento discriminatório entre contribuintes que se encontrem na mesma condição.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos. (BRASIL, 1988)

Acontece, porém, uma exceção a essa regra no tratamento desigual em favor das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte. Este tratamento tributário beneficente na tributação é justificado devido à situação diferente em que se encontram. Isso, possibilita a concorrência com as grandes empresas. O princípio da igualdade não será ferido, pois, esse contribuinte encontra-se em situação diferente. Outra exceção que se deve ao tratamento desigual é na exceção ao "[...] princípio da uniformidade geográfica, que permite conceder incentivo fiscal, visando promover o desenvolvimento de determinadas regiões, reduzindo as desigualdades socioeconômicas entre as regiões do país" (BRASIL, 1988). A permissividade desse princípio se deve por se tratar do finalismo no benefício social. Exemplificando esse fato, a Zona Franca de Manaus, favorecida com diversos benefícios fiscais.

- b) Princípio do Não Confisco: visa estabelecer uma limitação a atividade tributária do Estado, a tributação deve ser razoável, intencionada na proteção do contribuinte. O valor do tributo não deve conter alíquota tão elevada, a ponto de representar a perda total do bem ou mercadoria sobre o qual esteja incidindo. Para que essa tributação não seja contraditória à vigência do princípio da garantia da propriedade privada.
- c) Princípio da Capacidade Contributiva: Esse princípio é muito importante e está previsto no art. 145, §1º da CR, defende a questão de que quanto mais riqueza a pessoa tiver, maior deverá ser a sua capacidade contributiva.

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. (BRASIL,1988)

A aplicação prática deste princípio encontra-se na alíquota progressiva, presente no imposto de renda, no imposto sobre a propriedade territorial urbana, no imposto sobre a propriedade territorial rural.

d) Princípio Não cumulatividade: Destina-se a reduzir a tributação incidente na cadeia produtiva e, portanto, reduzir a tributação sobre o consumo. São três impostos abrangentes neste princípio, o ICMS, o IPI e impostos residuais da União. Deve-se compensar o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.

“A constitucionalidade de um tributo, enfim, deve seguir todos os princípios elencados na Constituição, sob pena de serem refutados pelo Supremo Tribunal Federal por serem inconstitucionais.”(MIRANDA, 2009, p.3). Neste sentido, os princípios determinam o alcance e esclarecem o sentido das regras existentes no ordenamento jurídico.

### **3.2 Ordenamento Jurídico**

Ordenamento jurídico é um conjunto, onde a norma é apresentada sob a forma de lei, sentença ou contrato, estruturada de acordo com regras que delimita e organiza os elementos.

As regras funcionam como estrutura do conjunto, estabelecendo relações necessárias entre os elementos, delimitando suas fronteiras e definindo os elementos pertencentes ou não ao conjunto. À medida que aumentam suas regras estruturais, alguns conjuntos tornam-se mais complexos. Enfim, o ordenamento jurídico é constituído de várias normas, criadas com intenção de atender às necessidades da vida em sociedade.



Para provar se uma determinada norma pertence ao ordenamento jurídico é necessário descobrir a sua pertinência a esse ordenamento, ou seja, a sua validade. Uma norma existe como norma jurídica, ou é juridicamente válida, enquanto pertence a um ordenamento jurídico. (BOBBIO, 1995. p. 38)

A validade da norma é importante, ao passo que ela é obrigatória sob pena de sanção. Para tanto, "uma norma é válida quando puder ser reinserida, não importa se através de um ou mais graus, na norma fundamental" (BOBBIO, 1995, p. 61-2). A norma fundamental, portanto, é o critério supremo ao qual define se uma norma pertence a um ordenamento. "Uma teoria coerente do ordenamento jurídico e a teoria da norma fundamental são indissociáveis." (BOBBIO, 1995, p. 62)

### **3.3 A completude do ordenamento Jurídico**

A Teoria do Ordenamento Jurídico em Norberto Bobbio influencia o Direito Brasileiro a cerca de três características para o conjunto de leis, princípios e normas do sistema. São os problemas da unidade, coerência e completude da ordem jurídica, a saber:

- a) Unidade: Limita o ordenamento jurídico e confere a especificidade em sua forma.
- b) Coerência: São critérios de solução para conflitos entre leis, ou seja, normas que devem permitir a resolução de controvérsias para não criar uma antinomia (conflito de normas). Tem o propósito de causar o mínimo de perturbação social.
- c) Completude: Estabelece que eventuais lacunas do ordenamento (ausência de lei pré-existente que solucione um conflito social) serão definidas pelo juiz, caso a caso. É a integração do direito por omissão da lei.

O ordenamento jurídico é um conjunto complexo, em que o principal elemento é a norma válida, cuja sua estrutura é coesa, coerente e completa. "A complexidade de um ordenamento jurídico deriva do fato de que a necessidade de regras de conduta numa sociedade é tão grande que não existe nenhum poder (ou órgão) em condições de satisfazê-la sozinho" Bobbio (1995, p. 62). Na intenção de respaldar a sociedade as regras foram sendo criadas, formando um amontoado de leis as quais tornou difícil a interpretação, bem como o cumprimento á risca.

### **3.4 A visão de Kelsen e Bobbio**

Segundo Ferraz Junior (2008), na visão de Kelsen uma norma fundamental daria validade a todas as normas jurídicas e daria ao ordenamento um caráter unitário, sendo assim, o conjunto seria unificado por essa norma. Essa norma traz o entendimento de que a constituição é o topo da hierarquia, devendo ser respeitada e obedecida. Bobbio adota a visão de Kelsen quanto ao formato do ordenamento, unificado pela norma fundamental que não precisa ser validada. Porém, essa norma emana de um ato de poder, sendo que um grupo social funda a ordem jurídica e a impõe num ato determinando sua obediência. Ou seja, a norma fundamental significa que o direito criado pelo grupo dominante na sociedade deve ser obedecido. Bobbio (1995, p. 21) deixa transparecer em sua obra, a continuação ou complementação do trabalho de Kelsen. Afirma o autor que “a dicotomia feita por Kelsen entre nomostática (trata dos problemas da norma jurídica individualmente) e nomodinâmica (problemas relacionados ao conjunto das normas) já antevia uma solução da teoria da norma pelo ordenamento”. Ele defende a capacidade que a teoria do ordenamento tem de ofertar um retorno satisfatório às dificuldades encontradas nas normas sem sanção, ao problema da eficácia, como critério seguro para diferenciar as “normas consuetudinárias das normas jurídicas” (Bobbio, 1995, p.30). E, para explicar a unidade de um ordenamento complexo, Bobbio aceita a teoria da construção escalonada do ordenamento proposta por Kelsen, a qual pressupõe que as normas de um ordenamento não estão todas em um mesmo plano.

Há normas superiores e normas inferiores. As inferiores dependem das superiores. “Subindo das normas inferiores àquelas que se encontram mais acima, chega-se a uma norma suprema, que não depende de nenhuma outra norma superior.” Bobbio, (1995, p. 49). Enfim, um ordenamento é complexo quando, apesar das variadas fontes, todas seguem a uma única norma suprema que é a norma fundamental.

### **3.5 Norma fundamental**

O ordenamento é regido por uma norma fundamental que dá unidade a todas as outras normas, a qual é determinante na reunião das normas de acordo com sua

posição e proveniência em um conjunto único. Baseado nessa reflexão existe a concordância com Bobbio, (1995, p. 49) de que [...] Sem uma norma fundamental, as normas de que falamos constituiriam um amontoado, não um ordenamento. A passagem a seguir elucida com clareza a importância da norma fundamental como referencial. Diante do exposto, a norma fundamental é fonte de todas as outras normas, responsável pela função de validar todas as normas do ordenamento jurídico.

### **3.6 Hierarquia do Ordenamento Jurídico**

A hierarquia confere limites ao ordenamento. A pirâmide constitui uma figura representativa da estrutura da hierarquia do ordenamento jurídico, projetada por Kelsen. Figurando da seguinte forma, a norma fundamental ocupa o vértice, enquanto a base é constituída pelos atos executivos. Sendo, ato executivo aquela ação realizada a partir de uma regra de conduta demandada de um contrato. A pirâmide de Kelsen trata-se de um escalonamento de normas jurídica, estabelecendo a ordem pela prioridade e hierarquia do conjunto de leis.

Na pirâmide do ordenamento jurídico brasileiro no topo está a constituição, porém, acima dela está o poder constituinte que cria as leis. Logo acima do poder constituinte, encontra-se a norma fundamental, ficando o esquema assim: “Resoluções < decretos normativos < medidas provisórias < leis ordinárias < leis complementares < emenda constitucional < constituição” (Anônimo, 2008).

### **3.7 A Legislação Tributária e os principais componentes**

A Legislação tributária são as fontes formais tributárias, é constituída a partir de um conjunto de regras jurídicas, de diversos tipos, forças e finalidades, relacionadas com o fenômeno da tributação. Art. 96. A expressão “legislação tributária” compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos relações jurídicas a eles pertinentes. (BRASIL,1988)

Dispostos de maneira hierarquizada estes são os principais componentes da legislação tributária em Brasil (1988):

- a) Constituição: É a lei máxima que rege uma democracia, ocupa o ápice do ordenamento jurídico, portanto, ela deve ser acatada e respeitada por todas as outras normas existentes. Na constituição (arts. 145, 148 e 149), estabelece os tributos constantes no Sistema Tributário Nacional, determinando a competência tributária (impostos, nos arts. 153 a 156). Além, de limitar o poder de tributar (arts. 150 a 152), distribui as receitas tributárias (arts. 157 a 162).
- b) Emendas à Constituição: São modificações realizadas pelo Congresso Nacional, na condição de Poder Constituinte Derivado, sendo aprovadas, as emendas garantem a mesma força das normas constitucionais. No art. 60 da Carta Magna ("A proposta será discutida e votada em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, considerando-se aprovada se obtiver, em ambos, três quintos dos votos dos respectivos membros"), observadas as limitações previstas no seu § 4º, conhecidas como "cláusulas pétreas".
- c) Leis complementares: A partir da complexidade de determinadas matérias, podem receber complementação dos dispositivos constitucionais. Sendo que, essas leis precisam ser aprovadas pela maioria absoluta dos membros do Congresso Nacional (art. 69 da Constituição).
- d) Resoluções do Senado Federal: Com a mesma força da lei ordinária são aprovadas exclusivamente pelo Senado Federal. De acordo com as hipóteses, existem quatro matérias tributárias a serem reguladas por intermédio de Resoluções pelo Senado Federal.
- e) Leis ordinárias: São normas aprovadas pelos parlamentos (Congresso Nacional, Assembléia Legislativa, Câmara Legislativa do Distrital Federal e Câmara de Vereadores) com a função de criar ou extinguir, em abstrato, direitos e obrigações. As leis conduzem a tributação, sendo os instrumentos de criação e modificação dos tributos. Portanto, a lei estabelece o fato gerador, a base de cálculo, a alíquota, o sujeito passivo, as penalidades e as hipóteses de exclusão,

suspensão e extinção de créditos tributários (art. 97 do Código Tributário Nacional).

- f) Tratados e convenções internacionais. Trata-se de acordos estabelecidos entre Estados soberanos, com intuito de regular os interesses em comum. Esses tratados impedem a bitributação. Com a edição da Emenda Constitucional n. 45, de 2004 (Reforma do Judiciário) foi inserido o parágrafo terceiro no art.º da Constituição estabelecendo expressamente que os tratados sobre direitos humanos, aprovados em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, por três quintos dos votos dos respectivos membros, serão equivalentes às emendas constitucionais.
- g) Decretos: O Chefe do Poder Executivo (Presidente da República, Governador ou Prefeito), podem editar essas normas jurídicas para interpretar a aplicabilidade da lei. São práticas frequentes no campo tributário, esses decretos tem a função de reunir e consolidar a legislação acerca de determinado tributo. Regulamentos como o Regulamento do Imposto de Renda, o Regulamento do IPI, o Regulamento Aduaneiro.

### 3.7.1 Matriz tributária

A ação entre o fisco e o contribuinte requer uma norma de conduta visando disciplinar a relação jurídico-tributária entre as partes, portanto, a regra-matriz de incidência tributária assume o papel de mediadora que informa os limites objetivos para a atuação do Estado respeitando o cidadão aplicando as regras com base no princípio da legalidade.

Trata-se de uma norma jurídica tributária em sentido estrito, tal como vem definido no art. 3º do Código Tributário Nacional (CTN), pois o seu núcleo é essencialmente a definição de uma norma geral, abstrata e genérica que define as notas do tipo tributário, definindo seus critérios. Inserida no ordenamento, a regra-matriz é aplicada definindo a conduta tributária a ser observada pelo fisco e pelo contribuinte para informar a razão e a valoração da natureza da obrigação tributária.

Sendo assim, a regra matriz é formada por dois componentes que são a hipótese e a consequência, se dividindo em critérios. Os critérios da hipótese são: material (como), espacial (onde) e temporal (quando). Os critérios da consequência são o Critério pessoal, que se subdivide em sujeito ativo e sujeito passivo e Critério quantitativo, que se subdivide em base de cálculo e alíquota.

[...] a regra-matriz de incidência tributária é, por excelência, u'a norma de conduta, vertida imediatamente para disciplinar a relação do Estado com seus súditos, tendo em vista contribuições pecuniárias. Concretizando-se os fatos descritos na hipótese, deve ser a consequência, e esta, por sua vez, prescreve uma obrigação patrimonial. Nela, encontraremos uma pessoa (sujeito passivo) *obrigada* a cumprir uma prestação em dinheiro. Eis o *dever-ser* modalizado. (CARVALHO, 2012, p. 225).

A regra-matriz de incidência tributária é elemento importante ao estudo da estrutura da norma tributária reguladora da espécie tributária.

### **3.8 Normas complementares**

As normas complementares são difundidas através de portarias, circulares, pareceres, atos declaratórios, ordens de serviço, instruções normativas, dentre outros. Também são normas complementares os convênios celebrados pelos entes estatais entre si. As normas complementares tributárias são tratadas no art. 100 do Código Tributário Nacional, ao lado das práticas que tenham efeitos normativos.

### **3.9 A complexidade do Sistema Tributário**

O sistema tributário brasileiro tem sua complexidade consequente da carga tributária que é acompanhado de um emaranhado de normas que regulam o recolhimento dos tributos. “São mais ou menos 181 mil leis, sendo que somente na área tributária, existem nada menos que 809 leis, decretos, portarias e resoluções em vigor.” (ANÔNIMO, 2007). O excesso de normas é um dos maiores problemas nos dias de hoje do brasileiro, vive-se numa situação econômica e social indesejável para um país que busca fazer justiça social.

Dados se dão conta de que das 75.517 leis criadas entre 2000 e 2010, 68.956 são estaduais e 6.561, federais. As leis municipais não foram contabilizadas na pesquisa, segundo o pesquisador, existem no país 5.500 Câmaras municipais e 55 mil vereadores, portanto, o número aumentaria consideravelmente. (DUARTE; OTAVIO, 2011)

Na esfera municipal um exemplo que ilustra o fato é o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, (IPTU), que é arrecadado a partir de alíquota progressiva. É uma receita de grande importância para os municípios, mas, devido à sua forma de apuração penaliza aqueles que possuem determinados bens imóveis, pois, não é paga proporcionalmente. Neste período, “Minas Gerais foi o maior legislador do período: criou 6.038 leis”, (Duarte; Otavio, 2011). Esse excesso de normas legais onera as empresas, estimula a sonegação, trazendo dificuldades aos cidadãos.

Em 2010 em pesquisa realizada pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), exposto pelo Portal Tributário, o sistema tributário brasileiro era composto por 85 tributos. Moraes (2011, p. 16). E, fatos se dão conta de que em 20 anos de constituição, mais de 250 mil normas tributárias diferentes foram criadas, o que justifica a complexidade do sistema tributário nacional.(CARLIN,2008)

A organização do Brasil é uma das causas da complexidade do sistema tributário, visto que, o país é uma federação que tem seus tributos divididos em federais, estaduais e municipais, o país é constituído de 27 estados, cada qual com sua legislação tributária específica, com suas alterações quase que diárias.(MONTEIRO, 2014).

Deste modo, cada estado formula suas leis estaduais e municipais de acordo com a necessidade de cada contexto, sem deixar de respeitar a lei maior. Neste sentido, “[...] a carga tributária brasileira é além de expressiva, complexa em sua gestão, dada a forma de organização do Estado Brasileiro, no qual, cada ente federativo arrecada e administra seus tributos, compartilhando parte entre seus subordinados”. (MORAES, 2011, p. 16). A União é responsável por repassar verbas para os outros entes federativos, ou agir diretamente e objetivamente para o crescimento geral do país. Funciona como regulamentadora da Constituição Federal e leis Federais também mantêm diversos tributos mascarados como contribuições sociais, o que não contribui para simplificar o Sistema Tributário. Torna-se um agravamento para a situação de complexidade tributária, visto que a União é composta por algumas regras que são estabelecidas pela Receita Federal. E essas normas são instituídas para serem cumpridas por todos os brasileiros, porém, o que deveria tornar o sistema tributário mais simples, contudo, tem suas normas alteradas constantemente.

### 3.9.1 ICMS em Minas Gerais

O ICMS é um imposto que incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços e transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, é constituído por inúmeras alíquotas, porém, existe a falta harmonização com a legislação do país, esse fato faz com que ele seja regulamentado por 27 legislações. É um tributo que onera a população mais pobre, na medida em que não estabelece alíquotas menores para os produtos básicos.

Segundo o jornal mineiro O Tempo, Minas Gerais, no primeiro semestre de 2016 ocorreu um aumento duplo na carga tributária, empobrecendo ainda mais a população.

A Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais (SEF-MG) informou que o item creme dental teve aumento de alíquota em 1º de janeiro, de 12% para 18%. No dia 1º de abril, o produto teve nova alíquota, 25%, com mais 2 pontos percentuais para o Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), com vigência até o dia 31 de dezembro de 2019.(GONTIJO, 2016)

O aumento de 27% foi justificado pelo decreto nº 46.859, de 1º de outubro de 2015, no total 150 produtos tiveram aumento na alíquota do ICMS. O empobrecimento da população se justifica quando a alta do imposto é transferida para o preço final do produto e é sentido pelos indivíduos, diminuindo poder de compra. Trazendo a diminuição do consumo resultando a redução na capacidade de investimentos. A atividade industrial diminui e, diante disso, como consequência natural aumenta o desemprego. São fatos que torna o cidadão à mercê do assistencialismo e dependentes de projetos sociais, fazendo com que o Estado se desdobre para cumprir suas obrigações sociais e constitucionais. “A situação do Brasil hoje é complexa, onde cada vez mais se verifica o aumento de gastos com o assistencialismo a população e nos gastos governamentais, com isso a ânsia de arrecadação do Estado torna-se cada vez mais voraz.” (MORAES, 2011, p. 17). Neste sentido, é visível que os altos impostos contribuem para o travamento das empresas e, além de diminuir a competitividade.



#### 4 CARGA TRIBUTÁRIA ELEVADA

Carga tributária é a quantidade de riqueza que é produzida pelo país e o que o governo arrecada em tributos, sendo,

[...] a relação percentual obtida pela divisão do total geral da arrecadação de tributos do país em todas as suas esferas (federal, estadual e municipal) em um ano, pelo valor do PIB (Produto Interno Bruto), ou seja, a riqueza gerada durante o mesmo período de mensuração do valor dos tributos arrecadados. (IBPT,2014)

Segundo o Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), o que determina a carga tributária elevada é resultado do cálculo do Índice de Retorno de Bem Estar à sociedade (IRBES), usado como parâmetro para se chegar aos fins de classificação numa tabela. O cálculo é baseado no somatório do valor numérico relativo à carga tributária do país, com uma ponderação de 15%, com o valor do Índice de Desenvolvimento Humano (IDH). Neste cálculo deverá ser verificado se os valores arrecadados promovem retorno para a sociedade (serviços de qualidade), visando o bem estar à população. (IBPT, 2014)

Dados do IBPT (2014) dão conta de que, “O Brasil com arrecadação altíssima e péssimo retorno desses valores, fica atrás, inclusive, de países da América do Sul, como Uruguai e Argentina”. “O grande número de tributos no país, adicionando a consequente quantidade de alíquotas e regras, torna o sistema muito complexo e pouco transparente, com elevados custos para as empresas e pesada burocracia”. (ESAF, 2013, p. 53). Os impostos altos e a complexidade do sistema tributário, portanto, prejudicam o crescimento das empresas, produz a instabilidade e a desconfiança levando as empresas a investir menos.

Um dos grandes malefícios visíveis da alta tributação está na estagnação da economia, a empresa não consegue honrar seus compromissos, esse fato leva à diminuição da produção. Reduzindo as vendas, as empresas diminuem a sua mão de obra, fato que produz o desemprego e o desaceleramento do desenvolvimento. Um círculo vicioso, em que a elevada carga tributária gera o aumento do custo da produção, conseqüentemente, isso é reajustado no custo das mercadorias para o consumidor, levando-o a comprar menos. “O preço aumenta, diminui o consumo, desacelera a economia, num ciclo vicioso que leva o cidadão a perceber sua

impotência diante dum mercado que o exclui e não insere” (MONTEIRO, 2014). O indivíduo desempregado tem um custo para o governo (seguro desemprego), gera mais queda ainda na arrecadação.

O setor produtivo é responsável pela geração de emprego, renda e receitas no país, porém, é necessário um ambiente favorável e estimulante aos negócios com objetivo de ampliação da produção, com vista a geração de novas empresas, sendo atrativo a novos investimentos.

A carga tributária elevada é elemento que onera a produção, diminui o poder de compra e é um grande entrave ao crescimento econômico no país. O sistema é injusto porque a distribuição da carga tributária desrespeita o princípio da equidade. “Em decorrência do elevado peso dos tributos sobre bens e serviços na arrecadação.” (CDES, 2011, p.18). Enfim, o sistema tributário brasileiro é custoso, ineficiente e desestimula o empreendedorismo.

É um sistema que funciona com muita burocracia e ineficiência, isso impede o aparecimento de novos empreendimentos e desampara aqueles que estão no mercado, aqueles que já estão desmotivados pela alta quantidade de tributos que compõe o ordenamento.

#### **4.1 A Carga tributária no Brasil e em outros países**

O Brasil tem menos impostos na sua carga tributária sobre a renda, porém, sobre a seguridade social incide muitos tributos. A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), “[...] explica que países como o Brasil, Paraguai e Uruguai têm elevada arrecadação com taxas sobre a seguridade social por terem grandes sistemas públicos de Previdência Social.” (NAKAGAWA, 2016) Neste sentido, tem-se que o foco do Brasil é maior na tributação direta e na seguridade social. Na tributação direta apoiado na tributação sobre o consumo, onerando relativamente as famílias de baixa renda.

Segundo dados do IBPT (2014), em que consta de estudos do ano de 2012, a carga tributária atingiu 36,25% do Produto Interno Bruto (PIB) brasileiro.

TABELA 1 - RANKING DOS 30 PAÍSES DE MAIOR TRIBUTAÇÃO

DISCRIMINAÇÃO	IRBES – ÍNDICE DE RETORNO DE BEM ESTAR À SOCIEDADE			
	ANO 2012	ANO 2012	ÍNDICE OBTIDO	RESULTADO
	C.T SOBRE O PIB	IDH	IRBES	RANKING
ESTADOS UNIDOS	24,30%	0,937	165,78	1º
AUSTRÁLIA	26,50%	0,929	163,49	2º
CORÉIA DO SUL	26,80%	0,909	161,45	3º
IRLANDA	28,30%	0,916	160,32	4º
SUIÇA	28,20%	0,913	160,18	5º
JAPÃO	28,60%	0,912	159,63	6º
CANADÁ	30,07%	0,911	157,85	7º
BÉLGICA	30,70%	0,897	155,94	8º
NOVA ZELÂNDIA	32,90%	0,919	155,28	9º
ISRAEL	31,60%	0,900	155,16	10º
ESLOVÁQUIA	28,30%	0,840	153,86	11º
ESPANHA	32,90%	0,885	152,39	12º
URUGUAI	26,30%	0,792	152,08	13º
ALEMANHA	37,60%	0,920	149,96	14º
ISLÂNDIA	37,20%	0,906	149,23	15º
GRÉCIA	33,80%	0,86	149,23	16º
REINO UNIDO	35,20%	0,875	148,90	17º
REPÚBLICA THECA	35,50%	0,873	148,38	18º
ESLOVÊNIA	37,40%	0,840	147,81	19º
NORUEGA	42,20%	0,955	147,65	20º
LUXEMBURGO	37,80%	0,875	145,91	21º
ÁUSTRIA	43,20%	0,895	141,40	22º
SUÉCIA	44,30%	0,916	141,15	23º
ARGENTINA	37,30%	0,811	141,04	24º
HUNGRIA	38,90%	0,831	140,90	25º
FINLÂNDIA	44,10%	0,892	140,11	26º
ITÁLIA	44,40%	0,881	138,83	27º
DINAMARCA	48,00%	0,901	136,39	28º
FRANÇA	45,30%	0,893	138,81	29º
BRASIL	36,27%	0,730	135,34	30º
CARGA TRIBUTÁRIA 2012 - FONTE OCDE				
IDH 2012 FONTE PNAD – ONU				

Fonte: IBPT. [SN]. 2014

Nesse percentual comparado com a carga tributária de outros países percebe-se que a carga tributária do Brasil não é a maior, porém, o Brasil oferece baixa compensação. A Suécia apresentou uma carga tributária de 44,30%, enquanto a Itália e a França 44,40 % e 45,30% respectivamente. Com isso, é perceptível que há países cujas cargas tributárias são bem mais elevadas que a brasileira. Porém,

esse diferencial não é alarmante nos outros países, devido ao retorno em bem-estar que os cidadãos destes países recebem, e, é muito superior ao oferecido no Brasil. Então, ao analisar o PIB da Europa deparamos com dados acima de 40%, sendo 44% na Suécia e 45% na França, até chegar a 48% no caso da Dinamarca. Na Dinamarca existe cobrança de apenas 14 impostos e taxas, esse PIB com percentual alto não é motivado pela economia paralela (corrupção), mas devido ao fato de que a razão dos impostos é puramente social, baseada na redistribuição de renda.

No *ranking* dos 30 países de maior tributação está os Estados Unidos destacado no “primeiro lugar”, conforme evidenciado na tabela. E em se tratando de aplicação do dinheiro público, IBPT afirma que “Os Estados Unidos, seguidos pela Austrália, Coréia do Sul e Irlanda, são os países que melhor fazem aplicação dos tributos arrecadados, em termos de melhoria da qualidade de vida de seus cidadãos.” IBPT (2014) Nesta relação, os EUA apresentam níveis de carga tributária baixa se comparado com a dos países europeus, pois, a tributação americana é aplicada sobre as vendas num imposto geral (IVA ou VAT), “altamente produtivo financeiramente” (BORDIN, LAGEMANN1995, p.18). Os países europeus possuem sistemas públicos de assistência, saúde e previdência bastante desenvolvidos. Segundo Bordin; Lagemann (1995, p.18) “o sistema de saúde americano é proporcionalmente bem mais limitado, o que faz com que o aporte de recursos públicos para essa área seja menor”, diante disso a carga fiscal fica menor para os contribuintes.

## **4.2 Economia na China**

A China é um país comunista e possui atualmente é uma das economias que mais cresce no mundo, em 2016 cresceu 6,7% entre janeiro e março. Segundo os números divulgados pelo “Escritório Nacional de Estatísticas da China, o PIB da segunda maior economia mundial chegou a 15,85 trilhões de iuanes (US\$ 2,44 trilhões).” DUARTE (2016) Apesar destes dados de crescimento econômico, a China enfrenta muitas dificuldades, pois, a sua população ladeada de muita pobreza.

A China tem um sistema tributário descentralizado, com importantes impostos em mãos das províncias. Isso gera uma série de incentivos adversos, tais como guerra fiscal e alto custo de cumprimento das

regras fiscais pelas empresas. É baixo o nível de transparência e complexo e distorcido o modelo de relações financeiras entre níveis de governo. (MENDES, 2008. p.52)

Os sistemas de previdência são organizados no nível local, um poder local limitador do potencial de arrecadação de tributos sobre patrimônio, o que constitui problemas ao direito de propriedade.

[...] avanços na regulamentação dos direitos de propriedade ajudariam a aumentar a base tributária local e permitiriam a centralização de impostos inadequadamente atribuídos às províncias. Direitos de propriedade mal definidos, em países de histórico comunista (China e Rússia), dificultam a tributação da propriedade. (MENDES, 2008. p.50)

Essas observações permitiram uma análise de que os países comunistas não se encontram na lista das mais altas cargas tributárias do mundo. E no Brasil, o Estado investe visando o social, apesar de que não é suficiente, mas diferente da China que apresenta serviços sociais de seguridade e de assistência ainda mais precários.

### **4.3 Tributação elevada na Economia Brasileira**

Segundo dados da IBPT, “o brasileiro trabalha 151 dias no ano apenas para pagar impostos“, a explicação vem dos estudos da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE).(NAKAGAWA,2016).Diante deste fato, a conclusão é de Sorima Neto (2015) de que “[...]a cada R\$ 10 produzidos pelo país, R\$ 3,50 são recolhidos em forma de impostos aos cofres da União, dos governos estaduais e municipais. A partir dessa afirmação, torna-se necessário que o cidadão se atente para o destino da sua contribuição. E a partir dessa necessidade de informação, a Associação Comercial do estado de São Paulo implantou desde 2005, o Impostômetro. Trata-se de um painel eletrônico que calcula o total de impostos, taxas e contribuições pagas pela população em tempo real. “O objetivo da ferramenta é conscientizar o cidadão sobre a alta carga tributária e incentivá-lo a cobrar os governos por serviços públicos de qualidade” (NAKAGAWA, 2016). Diante do exposto, o cidadão brasileiro pode acompanhar inclusive pela internet as contribuições na esfera municipal, estadual e federal.

### **4.4 Regressividade e Injustiça social**

O Brasil é um dos países com os impostos mais regressivos do mundo, motivado pelos impostos que incidem sobre o consumo e produção de bens e serviços, são os

impostos indiretos. “Os tributos indiretos são regressivos, pois têm uma relação inversa com o nível de renda do contribuinte, prejudicando as pessoas de menor poder aquisitivo” (SALVADOR, 2016). Esses tributos comprometem cerca de 40% da carga tributária brasileira, eles tem a permissividade para que a transferência deste tributo recaia sobre o preço dos produtos, ou seja, é repassado para o consumidor.

O Brasil caminha contra o vento em relação à maioria dos países mais ricos e desenvolvidos do mundo, pois, eles usam baixa tributação sobre a produção e consumo.

Em média, a tributação total da renda representa, em termos de carga tributária, 57% do total nos Estados Unidos, 64% na França e 48% na Alemanha. Significa que, proporcionalmente, os mais ricos pagam mais impostos e os mais pobres pagam menos. Nesses mesmos países, a carga tributária sobre a produção e consumo, que é igualmente paga por ricos e pobres através dos produtos, e não passa de 18% nos EUA ou de 25%, na França. Já no Brasil, corresponde a mais da metade. Por outro lado, o imposto sobre os rendimentos é tímido em nosso país, não ultrapassa 35% da carga tributária.(VILELA, 2015)

Os impostos incidentes nos preços de cada produto são os piores, por serem pagos igualmente, como é o caso de um cidadão que ganha um salário mínimo que entra numa padaria para tomar um café, e um cidadão que tem salário de R\$ 300 mil, que também vai tomar esse café. Pois bem, na hora de pagar incide sobre essa compra a mesma tributação, injusta, na medida em que, deveria pagar menos aquele cidadão que possui renda menor.

De acordo com Vilela (2015), a injustiça social continua quando o “[...] ICMS responde por 45% dos tributos que incidem sobre os alimentos, com uma alíquota-padrão em torno de 17%.” Esse tributo regressivo onera a população mais pobre, pois, é constituído por inúmeras alíquotas e falta a ele harmonia com a legislação brasileira. Outro fator muito sério afirmado em Salvador (2016) é que “[...] o IPVA não incide sobre veículos como jatos, helicópteros, iates e lanchas porque, sendo sucessor da antiga taxa rodoviária única, a jurisprudência estabeleceu que sua incidência limita-se aos veículos terrestres.” Isso beneficia os ricos, enquanto arrocha o pobre quando há necessidade de ajustar a carga tributária para se cumprir objetivos do Estado.

Quando se leva em conta o retorno baixíssimo que o brasileiro tem em termos de saúde, educação e segurança, é possível dizer que

temos a maior carga tributária do mundo, já que ficamos em último lugar no ranking de benefícios oferecidos à população com esses recursos. O país não tem uma política tributária que taxe o cidadão de acordo com sua capacidade de contribuir. (SORIMA NETO, 2015.)

Diante desses fatos expostos, e da ineficiência do Estado, percebe-se que há necessidade de mudanças para controlar a carga tributária brasileira, em acordo com Mendes (2008, p.4), quando diz que, “A carga tributária brasileira só poderá cair de forma mais significativa se houver um processo de desmonte dos fatores que levam ao acelerado crescimento da despesa pública.” Um dos fatores em que urge a mudança é pela tributação maior na concentração de riqueza e alívio nos tributos indiretos sobre o consumo de bens e produção.

#### **4.5 Administração Direta e Indireta dos tributos.**

“O objetivo do tributo sempre foi o de carrear recursos financeiros para o Estado” (MACHADO, 2010, p. 75). Porém, este não é o fim do tributo, mas trata-se do meio para alcançar o fim justificável que pauta na realização dos direitos previstos na Constituição. Nessa perspectiva, o tributo é fonte de geração de receita com vistas a prover ações governamentais como habitação, saneamento básico, cultura, saúde dentre outras necessidade sociais. Em Rosa Junior (1999, p. 216) o autor expressa que “O tributo fiscal é aquele instituído com objetivo de proporcionar recursos ao Estado para o cumprimento de suas finalidades, ou seja, satisfação das necessidades públicas.” A função moderna do tributo não é exclusivamente fiscal, ou seja, no seu objetivo final terá a função fiscal e social de forma simultânea. O tributo ganhou novos significados e se encontra vinculado a uma função social. Neste íterim, o tributo deixa de ser meramente arrecadatório e, passa a ser funcional a partir do seu uso intencional na intervenção econômica com propósitos benéficos para a sociedade. Essa ação tende a preservar a função social do tributo como forma de alcançar a justiça fiscal.

[...] a função social dos tributos está vinculada ao uso do Sistema Tributário Nacional como um instrumento efetivo para que o Estado cumpra sua função social de promover o bem comum, a igualdade e a justiça, por meio do desenvolvimento social e econômico.(PNEF, 2013. p.48)

Diante do exposto, é certo que a receita pública proveniente da arrecadação dos tributos, é elemento fundamental para o desenvolvimento econômico, social e cultural do país. Portanto, a intervenção do Estado nas atividades econômicas pode ser de forma direta e indireta. A administração direta ou centralizada acontece quando o Estado é atuante na atividade econômica como agente econômico. O Estado assim torna-se sujeito de direito, na condição de um particular. Em Argumentum (2004. p.71), evidencia, “O Estado ao atuar como empresário cinge-se às normas de direito privado e deve necessariamente respeitar os princípios enrustidos no art. 170, da Constituição Federal.” A prestação dos serviços públicos é prestada diretamente pelo próprio Estado, juntamente com seus órgãos federativos a União, os Estados, DF e Municípios. Estes órgãos tem o dever de trabalhar de forma centralizada nas atividades administrativas do Estado. Na esfera federal a Administração Direta é formada por órgãos subordinados à Presidência da República e aos Ministérios, (Departamento da Polícia Federal, Secretaria do Tesouro Nacional ou Corregedoria-Geral da União).

A Administração Indireta ou Descentralizada é o conjunto de pessoas administrativas (autarquias, fundações públicas de direito público, fundações públicas de direito privado, sociedades de economia mista e empresas públicas), que, são vinculadas à Administração Direta, competente para o exercício de atividades administrativas. Sua atividade pode ser delegada sob forma de contrato, ou outorgada por imposição de lei, sua atuação ocorre através da fiscalização, regulação e planejamento das atividades das pessoas de direito privado.

[...] o Estado intervém de forma direta quando há a necessidade imperiosa de manter a segurança nacional ou quando haja relevante interesse coletivo e, como agente econômico, está submetido ao regime de direito privado. Intervém de forma indireta, quando há a possibilidade da atividade econômica desrespeitar um dos princípios do art. 170, atuando como agente fiscalizador, regulador e planejador. Fiscaliza através do seu poder de polícia, regula concedendo incentivos ou tributando determinado setor e planeja determinando quais serão os setores que merecem receber determinado investimento para o seu desenvolvimento.(ARGUMENTUM, 2004. p.71)

A intervenção do Estado nas atividades econômicas está prevista na Constituição Federal, intencionada na busca para alcançar as finalidades do próprio Estado, promovendo o bem estar da sociedade.



## 4.6 O papel do Estado

Ao Estado é atribuída a tarefa de regular e fomentar a atividade econômica, com a responsabilidade de arrecadação dos tributos e a administração das finanças públicas. Neste sentido, a tributação busca sua eficácia na implementação de políticas públicas que possibilitem um ajuste no desenvolvimento econômico com base na justiça social. Costa (2014. p.19), diz que, “Na contemporânea concepção de Estado, a tributação constitui autêntico poder-dever, cujo exercício traduz-se no emprego de instrumentos que lhe possibilitem a obtenção dos recursos necessários ao desempenho de suas atividades”. A aplicação dos recursos arrecadados deve estar em acordo com as finalidades almejadas pela Constituição, porém, mesmo a solidariedade ocupando o ápice fundamental na tributação, não se pode distanciar do cumprimento das regras as quais é dever do Estado.

Como sabido, a prestação de serviços públicos e a manutenção do patrimônio coletivo implicam elevados gastos, daí por que o Estado, como regra, não pode prescindir de exigir de seus administrados prestações de caráter compulsório qualificadas como tributos. (COSTA, 2014. p.19)

Neste sentido, o tributo para o Estado é a principal fonte de receita, e a ele cabe a responsabilidade pelo custeio de programas e ações do governo em áreas como saúde, previdência, educação, moradia, saneamento, meio ambiente, energia e transporte, dentre outras. No Estado-Fisco o caráter fiscal dos tributos é arrecadatório para aquisição de poder aquisitivo para custear suas atividades, sem deixar de lado o princípio da justiça fiscal. Mantendo os princípios constitucionais tributários como orientadores das políticas governamentais, como forma de promover igualdade tributária social, permitindo uma vivência digna aos cidadãos.

## 4.7 Política Fiscal

A política fiscal é uma intervenção do Estado no setor privado que segue tendenciosa a propiciar a evolução do país em suas ações com base na economia, buscando o desenvolvimento da nação e da industrialização. Com vistas a atender a função social do tributo o objetivo da política fiscal, integradas às políticas governamentais que deverão ser implementadas. Política fiscal diz-se, portanto, da atividade de tributação que é desenvolvida com a finalidade de obter recursos

financeiros, mais precisamente, transferir o dinheiro do setor privado para os cofres públicos.

A Constituição Federal estabelece quais as espécies e as competências tributárias de cada ente político. Assim, os tributos estabelecidos na Carta Política devem ser instrumentos indicados para alcançar a arrecadação preconizada pela política financeira, sem contrariar os objetivos maiores da política econômica e social que orientam o destino do país. (COSTA, 2014. p.20)

O poder tributante, ao elaborar sua política tributária, deve levar em conta se o sistema tributário se adequa à distribuição de rendas e ao desenvolvimento econômico, favorecendo a política de estabilização da economia, combate ao desemprego e a inflação entre outros aspectos.

De fato, universalmente vem se afirmando uma visão humanista da tributação, a destacar que essa atividade estatal não busca apenas gerar recursos para o custeio de serviços públicos, mas, igualmente, o asseguramento do exercício de direitos públicos subjetivos. (COSTA, 2014. p.19)

Enfim, a ideia de tributação na modernidade tende a estar associada à cidadania na busca do bem comum para a construção de um país mais justo.

## **4.8 Tipos de tributos**

Os tributos podem ser classificados de acordo com a sua função, seja, fiscal, extrafiscal ou parafiscal.

### **4.8.1 Fiscal**

É uma função que consiste em prover o Estado com os recursos para o seu funcionamento, transferindo o dinheiro do contribuinte para os cofres públicos, ou seja, com a “[...] finalidade principal de arrecadar recursos para cobrir as despesas públicas. Ex: IR, IPTU, ICMS, IPVA, ITBI, ITCMD, ISS, contribuição de melhoria e empréstimos compulsórios.” Rocha (2014, p. 66). A partir da receita arrecadada o Estado deve cumprir com sua finalidade, sendo suporte financeiro para solucionar as necessidades públicas.

Diz-se, também, que um tributo é fiscal quando o sujeito ativo da obrigação tributária é o mesmo sujeito titular da competência tributária para instituí-lo. Exemplo: o IPTU, que tem como sujeito

ativo e como titular da competência tributária a mesma pessoa jurídica de direito público, o Município. (ROCHA, 2014. p. 63)

Portanto, trata-se de uma ferramenta de arrecadação, ou, um meio de geração de receita para abastecimento dos cofres públicos.

#### 4.8.2 Parafiscal

Os tributos parafiscais se destinam à manutenção de atividades que, não são do Estado, mas que são desenvolvidos por entidades peculiares, como é o caso do Instituto Nacional de Seguridade Social (INSS), Ordem dos Advogados do Brasil (OAB), Conselho Regional de Engenharia Arquitetura e Agronomia (CREA), Conselho Regional de Medicina (CRM), Serviço Social da Indústria (Sesi), Serviço Social do Comércio(Sesc), dentre outras instituições. Em acordo com Machado (2010, p. 74), cita que a função é “[...] parafiscal, quando sua meta é a arrecadação de meios para o custeio de atividades que, em princípio, não compõem funções próprias do Estado, mas estes criam através de entidades específicas.” Esse tipo de arrecadação custeia entidades ou órgãos que exercem alta relevância pública. Reforça Rocha (2014, p 67), que tais arrecadações “Destinam-se à manutenção de órgãos autônomos fiscalizadores de algumas profissões ou do interesse de categorias econômicas específicas.” Como é o caso das entidades citadas acima.

Os tributos ditos parafiscais são instituídos, não para obtenção de receita, mas para regular ou modificar a distribuição da riqueza nacional, para equilibrar os níveis de preços de utilidades ou de salários, e para outras finalidades econômicas ou sociais semelhantes. (BECKER, 1998, p. 384)

Trata-se, portanto, de uma função em que, segundo Machado (2010, p. 74) “[...] ocorre nos casos em que entidade diversa do ente tributante, faz uso dos recursos para o custeio das próprias atividades, capacidade essa transferida pelo que detém o poder de arrecadar.”

#### 4.8.3 Extrafiscal

A Extrafiscalidade é uma função em que sua finalidade não é meramente arrecadatória, Rocha (2014, p.66) afirma que essa função “contém traços

regulatórios de certos comportamentos econômicos, como é o caso de proteção da indústria nacional, controle da balança comercial, controle da inflação, taxa de juros, câmbio, ou social - desestímulo à manutenção de propriedades improdutivas. Ex: Ii, IE, IOF, IPI (cigarros), ITR”. O Estado acentua nessa prática sua função social.

Os impostos sobre o comércio exterior são exemplos clássicos de tributos extrafiscais. Sua utilização, pelo governo federal, pode, por exemplo, fomentar ou desestimular a produção nacional de certos itens. Exemplo: se ocorre demanda interna excessiva por farinha de trigo, produto estrangeiro de que o Brasil depende muito, o governo pode diminuir as respectivas alíquotas do Ii, com intenção de baratear o produto, evitando que o preço do pão aumente. (ROCHA, 2014, p.66)

A natureza extrafiscal, é uma finalidade da tributação moderna, com vistas a aplicar o tributo como mecanismo mediador da economia brasileira. Pautado em incentivar ou desestimular atividades, e para apoiar regiões, como é o caso de incentivos fiscais, isenção, remissão, anistia, dentre outros. Afirma Becker (1998. p. 587/588) que,

Na construção de cada tributo não mais será ignorado o finalismo extrafiscal, nem será esquecido o fiscal. Ambas coexistirão agora de um modo consciente e desejado; apenas haverá maior ou menor prevalência deste ou daquele finalismo.

Aos tributos cabe a necessidade de preservar a sua função social no compasso com a finalidade de alcançar a justiça fiscal, sendo um dos objetivos da nação.

#### **4.9 Extrafiscalidade nos EUA, Itália, Alemanha e França**

A extrafiscalidade nos EUA, na Alemanha, França e Itália, será abordando neste estudo com o propósito de analisar as diferentes formas e importância da aplicação desse tributo na economia dos referidos países.

##### **4.9.1 EUA**

Em (Coelho, 2010 p. 242), encontra-se mencionado que, “O sistema tributário americano é do tipo flexível, disciplinada nas constituições Estaduais, que antecederam a federal, são poucos os princípios gerais estabelecidos.” A constituição dos Estados Unidos de 1787 não contém muitos dispositivos a respeito da matéria tributária, tem seus tributos com base na distinção entre os tributos

cobrados com fundamento no “poder de tributar” e os exigidos sob o amparo do “poder de polícia”, ambos inerentes e inseparáveis do Estado. Praticamente, essa diferença equivale à de “tributos puramente fiscais” e “tributos extrafiscais”. (SILVA 2007, p. 08)

Desde 1913, foi adotada uma tributação progressiva, sendo assim, segundo Livingston (2007, p.191), “[...] o tributo situa-se entre uma alíquota fixa e um completo e sem limites sistema progressivo.” O americano não tem imposto nacional sobre o valor agregado (IVA). Meirelles (2008, p. 151) preleciona:

Modernamente, os tributos são usados como instrumento auxiliar do poder regulatório do Estado sobre a propriedade particular e as atividades privadas que tenham implicações com o bem-estar social. Até mesmo o Direito norte-americano, tão cioso das liberdades individuais, admite essa função extrafiscal dos tributos, para o incentivo ou repressão da conduta do particular.

A solidariedade é um termo pouco popular entre os americanos, pelo fato de ter conotações socialistas.

#### 4.9.2 Itália

Na Itália, segundo Sacchetto (2007. p. 11) “[...] os *patres cinscripti* que redigiram a constituição visavam... criar um modelo de estado republicano fundado em valores, direitos fundamentais do indivíduo e os valores da socialidade e solidariedade.” O italiano tem o dever de contribuir para as despesas públicas como um dever de solidariedade, pelo simples fato de ser membro da comunidade.

A Itália é dentre os países europeus aquele que registra o maior índice de insatisfação fiscal motivados pela “aversão pelo qual é gerido o bem comum e os recursos comuns” (SACCHETTO, 2007. p. 11). Trata-se da gestão de uma administração fiscal obscura e com baixa eficiência, escassa e decadente prestação de serviços, muitas vezes corrupta, uma iníqua distribuição da carga tributária, gerida numa dimensão da vida pública que hoje está em crise.

Em síntese, Sacchetto (2007. p. 35) afirmar que na Itália houve “[...] um abaixamento notável do nível de proteção constitucional das situações economicamente mais

frágeis”, sobretudo se comparado com o que ocorre no exterior, segundo Sachetto (2007), trata-se de consequência de uma aplicação e de uma efetividade do princípio da solidariedade que não encontram suporte em institutos e instrumentos jurídicos com base nos quais seja possível um confronto e um juízo, que não seja o estritamente político.

#### 4.9.3 Alemanha

Na Alemanha são valiosas as contribuições aplicadas com base na função do tributo extrafiscal. Essas contribuições são amparadas com base nos objetivos alheios aos meramente arrecadatório, mas com pretensão de prestigiar situações sociais, política e econômica.

A questão tributária em 1967 foi abraçada pela doutrina alemã através da Teoria da Finalidade Acessória, desenvolvida pela Corte Constitucional Alemã e acolhida pelo Código Tributário Alemão de 1977. Pela Teoria da Finalidade Acessória, o fato de a definição legal de imposto incluir os termos arrecadatórios não impedia houvesse outras finalidades, que teriam caráter secundário (SHOUERI,2005, p. 159)

O tributo, portanto, apesar do seu finalismo arrecadatório, deve manter primeiramente sua finalidade extrafiscal, com pretensão de promover ou minimizar algum desequilíbrio social ou econômico, assim como, induzir o cidadão a um comportamento pretendido pelo Estado induzido na adoção de certas condutas.

#### 4.9.4 França

Na França o tributo se traduz não só na progressividade do imposto sobre a renda e no imposto de sucessão que permanece um dos mais elevados entre os países ocidentais, mas “recebe até mesmo consagração oficial do Conselho Constitucional que considerou o princípio da progressividade parte dos princípios do direito fiscal constitucional que o legislador deve respeitar.” (SACCHETTO, 2007, p. 29)

### **4.10 Análise Comparativa Tributária**

Os sistemas tributários são fundamentais para o funcionamento do Estado, e a forma como sistemas se estruturam se diferem nos países. Abordando a

extrafiscalidade na Alemanha, França, Itália e Brasil, podemos fazer uma análise comparativa positiva e negativa a partir da forma como a função extrafiscal é alcançada.

A progressividade incidente sobre a tributação equivale ao aumento que a alíquota sofre na proporção que os valores sobre os quais incide são maiores. Neste sentido, as alíquotas não possuem fins essencialmente arrecadatórios, porém, se tornam meios extrafiscais de intervenção no domínio econômico ou social. A progressividade com fundamento de uma teoria social mais abrangente tem sido nos últimos anos perseguida, com esforço na busca constante de explicar ou racionalizar a sua função benéfica nos sistema tributário na maioria dos países.

Este esforço surge sobre o rótulo de “solidariedade” na Europa, França “solidariedade”; Itália “solidarietà”, diz respeito à tributação progressiva ou “segundo a capacidade contributiva” como um entre os deveres que os indivíduos tem em relação aos outros em sociedade. (LIVINGSTON, 2007, p.190)

A solidariedade é elemento essencial na busca de alcançar os propósitos constitucionais na prática da efetivação dos direitos sociais. São valores constitucionalmente consagrados, e, por isso devem ser respeitados. Na França a tributação acontece de acordo com a renda das pessoas, segundo Sacheto (2007, p. 14), “A solidariedade é um valor constitucional italiano que não se encontra semelhança na Constituição européia, nem na americana ou na inglesa, onde a proteção dos direitos sociais é confiada à lei ordinária. ”Enquanto, afirma Sacheto (2007. p.28), que “Na Alemanha a solidariedade fica exposta às condicionantes políticas circunstanciais. Em termos amplos, na França, na Alemanha e na Itália o “sentimento de solidariedade fiscal” permanece ainda forte e vivo. ”No Brasil a nossa Carta Constitucional no art. 53, pauta que a progressividade seja aplicada não a cada tributo, mas ao sistema no seu conjunto.” Muitas são as diferenças na constituição dos países, e diante da interferência das leis constitucionais favorece ou não o sistema tributário. Ávila faz um paralelo entre a Alemanha e o Brasil.

Enquanto a constituição alemã tem um sistema historicamente aberto, a constituição brasileira institui um sistema tributário rígido. Enquanto a constituição alemã apenas indica as espécies tributárias sem estabelecer regras de competência com delimitação dos fatos que podem ser objeto de tributação, a constituição brasileira não apenas especifica as espécies tributárias como estabelece os fatos que não podem ser tributados e as finalidades que a tributação deve promover. (ÁVILA, 2007, p. 83/84)

É percebido que nos dois países a alteração no sistema tributário está aberta a novas hipóteses de tributação, e, o princípio da solidariedade social justifica a tributação em ambos os países. O sistema tributário alemão cumpre sua finalidade, é mais disciplinado e mais equilibrado do que o brasileiro. O peso da tributação sobre o consumo no Brasil é alto, enquanto nos EUA tributa sobre o patrimônio e a renda, mantém uma máquina estatal menor, mas, com menos garantias à população. São situações invertidas que leva o trabalhador brasileiro a ser o maior prejudicado. Porém, há de se concordar que a seguridade é objetivo social mais importante neste contexto.

[...] o conteúdo dos princípios constitucionais deve ser procurado no ordenamento jurídico brasileiro, não noutras fontes. E, sendo assim, não se pode desconsiderar o fato de que a Constituição Brasileira, para efeito de tributação, densificou a funcionalidade do princípio da Solidariedade por meio de regras de competência que delimitam o poder de tributar no âmbito da seguridade social. (ÁVILA, 2007, p. 83)

No modelo europeu tem sua relevância no bem estar social e o papel do Estado contrasta com o modelo individualizado do americano que justifica as alíquotas progressistas sem conscientizar da necessidade de uma teoria mais ampla sobre a justiça social. Livingston (2007, p.191), afirma que “O impacto da globalização na progressividade e o uso da solidariedade tornou-se um meio de combater o que se pode considerar individualismo excessivo do modelo norte americano.” E no âmbito acadêmico nos textos americanos estão contidas tendências de defesa da redistribuição como importante fator para a manutenção da harmonia tributária numa sociedade capitalista.

Ao contrário dos países desenvolvidos, no Brasil a maior parte da receita é retirada dos tributos indiretos e cumulativos, por outro lado tem baixa tributação sobre a renda. As regras de competência na tributação são significativas ao garantir que a solidariedade seja respeitada nos efeitos da tributação brasileira. Por outro lado, a França e a Alemanha possuem carga tributária maior que a brasileira, mas, nestes países os ricos pagam mais impostos que os pobres.

A extrafiscalidade é um fenômeno possível e eficiente, presente e relevante em todos os sistemas tributários contemporâneos, que adotam medidas interventivas no domínio econômico na defesa do bem comum e da justiça social.



A partir desse momento, a pesquisa será totalmente direcionada ao assunto base de que se trata essa pesquisa, “A importância da Extrafiscalidade para a gerência da Economia Brasileira”. A proposta se baseia no aprofundamento de assuntos relacionados à importância e atuação do tributo extrafiscal como instrumento de garantia dos direitos constitucionais, realçando sua função social no intuito de reduzir das desigualdades sociais.

## 5 TRIBUTO EXTRAFISCAL

O tributo extrafiscal abrange funções político-sociais e econômicas arrecadatórias, intencionada na busca de atingir a justiça social, a partir da ação de favorecer ou desestimular os contribuintes a realizar determinados procedimentos convenientes, ou seja, benéficos ou maléficis á sociedade.

### 5.1 Conceito

O tributo Extrafiscal é notório como tributo regulatório, tem sua finalidade na tributação moderna interferindo e regulando a economia, propositadamente, estimulando ou desestimulando ações. A sua arrecadação tributária tem finalidade secundária, beneficiando primeiramente questões de cunho social. Esse tributo se alia à imposição de forte tributação aos produtos que trazem malefícios à saúde dos indivíduos. Estendido também aos artigos de luxo, nessa base, usando de alta tributação por serem produtos que não são gênero de primeira necessidade à sobrevivência. Para estimular regiões, através de incentivos fiscais, isenção, remissão, anistia, dentre outros; como é o caso da Zona Franca de Manaus que recebe incentivos com propósitos de inclusão da Amazônia na economia direta do país. E de acordo com Costa (2014. p. 49)

A extrafiscalidade, por sua vez, consiste no emprego de instrumentos tributários para o atingimento de finalidades não arrecadatórias, mas, sim, incentivadoras ou inibitórias de comportamentos, com vista à realização de outros valores, constitucionalmente contemplados.

Essa atividade financeira é desenvolvida sem o fim precípua de obter recursos para o erário, Machado (2010 p. 96) reitera que "[...] o tributo extrafiscal tem o seu objetivo principal na interferência no domínio econômico, para buscar um efeito diverso da simples arrecadação de recursos financeiros." E, com esse poder de tributação o Estado coordena a economia e as relações sociais dos quais obtém reflexos sociais, econômicos e políticos.

A extrafiscalidade aproxima-se da noção de poder de polícia ou de polícia administrativa, conceituada como a atividade estatal consistente em limitar o exercício dos direitos individuais em benefício do interesse coletivo, e que repousa no princípio da supremacia do interesse coletivo sobre o individual, visando impedir a adoção de condutas individuais contrastantes com o interesse público. Assim, tanto a polícia administrativa quanto a

extrafiscalidade, por meio de instrumentos distintos, definidos em lei, buscam moldar as condutas particulares, para que se afinem aos objetivos de interesse público.(COSTA, 2014. p. 49)

Enfim, Girão; Mendonça; Araújo (2016, p.15) abordam o melhor conceito sobre o tema ao qual se procede objetivamente na finalidade do tributo. Na perspectiva da extrafiscalidade como um princípio epistemológico do Direito Tributário, apresentado como justificativa concreta a discricionariedade tributante do Estado, fundamentada na realização dos objetivos da Administração Pública e dos valores constitucionais consagrados, conforme as políticas públicas previamente instituídas, encontrando seu limite nos princípios reguladores da tributação e nos direitos fundamentais dos cidadãos. E, atualmente na economia brasileira a extrafiscalidade destaca-se como protagonista nos debates pertinentes aos cenários políticos e econômicos dessa sociedade.

## **5.2 Aplicação da Extrafiscalidade**

A forma de aplicação da extrafiscalidade se dá a partir da tributação que incide sobre os Impostos de importação e exportação, Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), Imposto sobre produtos Industrializados (IPI), incidente sobre as mercadorias e bens de consumo e serviços. O IPI é um imposto indireto e que gera repercussão econômica, pois, o custo é repassado para o próximo surgindo as figuras do contribuinte de fato e de direito. Os princípios da seletividade, essencialidade e da não-cumulatividade se manifestam na alíquota do IPI de forma variável. Isso acontece quando em determinados momentos da situação econômica do país, torna-se necessário onerar ou desonerar determinado setor produtivo, com ganho ou perda na arrecadação de receitas tributárias. Essa manobra serve para recuperar e equilibrar a economia, para isso o Estado estimula o consumo para normalizar o crédito, conter a queda de produção, preservar empregos e promover as vendas em determinados setores.

Exemplifica esse fato o IPI e o IOF, no desestímulo de procedimentos em que cabe citar a questão do cigarro. Pois bem, discorre que o ato de fumar é maléfico à saúde das pessoas, sendo assim, essa prática é causa de várias doenças. Surge com o passar do tempo, a necessidade de que o indivíduo faça uso de tratamento médico,

hospitalar, consumindo remédios, podendo gerar afastamentos, aposentadorias, enfim, benefícios, e dentre outras despesas que são realizados através das verbas públicas. Neste sentido, será incutido mais gasto público com os problemas ocasionados por essa prática. Diante desse fato, visando diminuir o número de fumantes, bem como, os gastos com saúde pública em virtude de seu uso, cabe ao estado desestimular indiretamente este ato que é um fato permitido pela ordem jurídica. Então, sobre os tributos dessa mercadoria incorrem a alta tributação, ou seja, são altos os impostos, elevando assim o valor pago na compra do produto. Porém, a empresa dos cigarros não fica parada, e a partir de investimentos tecnológicos cria novas performances nos seus produtos incentivando o uso. O Estado arrecada ainda mais, devido ao maior desenvolvimento nas áreas tecnológicas. Contudo o produto continua gerando trabalho, renda e aquecendo o mercado para o bem do Estado.

[...] o direito de liberdade, genericamente considerado, é alcançado pelo tributo indiretamente, por via oblíqua, conforme os objetivos a serem perseguidos, uma vez que a exigência daquele pode influenciar comportamentos, determinando as opções dos contribuintes. Nessa hipótese, ocorre a extrafiscalidade, que se traduz na utilização de instrumentos tributários para inibir ou incentivar comportamentos, buscando o atingimento de finalidades não meramente arrecadatórias mas sociais, políticas ou econômicas, constitucionalmente contempladas. (COSTA, 2014. p.49)

A Constituição da República segue os preceitos da extrafiscalidade como um procedimento tributário permissivo à exacerbação do ônus fiscal ou de suavizá-lo, em acordo com a intenção social pretendida. Segundo Machado (2010, p. 74)

No mundo moderno, todavia, o tributo é largamente utilizado com o objetivo de interferir na economia, privada, estimulando atividades, setores econômicos ou regiões, desestimulando o consumo de certos bens e produzindo, finalmente, os efeitos mais diversos na economia.

O Estado institui tributos com objetivos além de arrecadatórios, visando beneficiar as suas atividades e responsabilidades sociais finalizadas no extrafiscal. Ampliando esse estudo é importante atentar-se às inúmeras situações em que há essa interferência do Estado, seja através do direito de propriedade e ou ao livre exercício de trabalho, profissão ou ofício.

O conteúdo potencial da extrafiscalidade é extremamente amplo, porquanto a Constituição da República contempla um número muito grande de valores e objetivos a que subordina o Estado brasileiro

(ex.: arts. 1º, 3º, 170, 193, 194, 196, 201, 205, 215 etc.).(COSTA, 2014.p. 49)

Em Brasil (1988), existem vários exemplos de extrafiscalidade previstos em lei, e alguns se faz necessário citar, por se fazerem mais presentes no nosso dia a dia. Neste caso, destaca-se o tratamento diferenciado ao ato cooperativo (art. 146, III, c); bem como, no tratamento diferenciado e favorecendo as microempresas e as empresas de pequeno porte (art. 146, III, “d” e parágrafo único, acrescidos pela EC 42/2003). Podemos falar da prevenção ao desequilíbrio da concorrência (art. 146-A), introduzido pela Reforma Tributária (EC 42/2003). Outro exemplo importantíssimo para a economia social, assunto badalado e veiculado nas propagandas nesses últimos tempos é a redução significativa do IPI sobre a aquisição de bens de capital, desonerando a produção (art. 153, §3º, IV introduzido pela Reforma Tributária). Um fato da atualidade, acontecido e importante de ser lembrada ilustra esse exemplo, ocorreu em meados de 2012 e 2013, quando o governo reduziu as alíquotas do IPI para veículos e caminhões. O resultado dessa iniciativa foi que este mercado se manteve aquecido, fomentando a economia e facilitando a aquisição deste tipo de mercadoria para a população, portanto, elevando assim a valorização dos objetivos extrafiscais.

O ITR progressivo como desestimulador da manutenção de propriedade improdutiva (art. 153, § 4º, 1. com a redação da EC 42/2003); Imunidade de IPI, ICMS e de contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico das exportações (art. 153, § 3º, III; art. 155, § 2º, X e art. 149, § 2º, I)mencionados em Brasil (1988).

No desenvolvimento urbano a extrafiscalidade é elemento de exigência na adequação no uso da propriedade racionalmente, na preservação do meio ambiente e nas condições fitosanitárias mínimas para a sobrevivência do homem respeitando os fins sociais, devendo essa ação ser perseguida, consoante inclusive determinação constitucional.

Pois, bem, o Estado, com sua interferência no mercado se apóia no tributo como fator regulador da disponibilidade e dos preços dos bens no mercado interno, facilitando ou dificultando a exportação ou importação de bens de acordo com a situação vigente no país. Através dessa ação, os incentivos fiscais para

determinadas regiões ou atividades, os fundos de participação na distribuição de receitas, enfim, são fatores que favorecem ao cumprimento do objetivo da tributação moderna em prol da justiça social.

Assim é que a tributação constitui instrumento para atingir os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, consubstanciados na construção de uma sociedade livre, justa e solidária; na garantia do desenvolvimento nacional; na erradicação da pobreza e da marginalização e na redução das desigualdades sociais e regionais; bem como na promoção do bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação (art. 3º, I a IV, CR). (BRASIL, 1988)

Neste sentido, a partir da finalidade extrafiscal, o Estado emprega o tributo na realização dos objetivos da administração pública, aliada e respeitando os valores constitucionais. O Estado é responsável por criar condições para facilitar sua tarefa, preservando valores importantes para a sociedade, tal escopo é o fim pretendido e o meio para alcançar a justiça fiscal sem desamparar os objetivos pautados no desenvolvimento de um Estado de Direito. Diante desses fatos, precisa ser assegurado pelo Estado que as questões de interesse público devem estar sempre acima do interesse privado para que se cumpra valores primeiramente sociais.

### **5.3 Vantagens e Desvantagens da Extrafiscalidade**

A extrafiscalidade é elemento altamente relevante como meio de intervenção em setores sociais, essa interferência tem ação positiva como estratégia para diminuir ou amenizar as desigualdades sociais e regionais, transcendendo apenas a operação contábil.

A essência da função extrafiscal acontece de forma positiva, e os incentivos fiscais favorecem uma tentativa interna de tornar as mercadorias e produtos mais competitivos no mercado, equilibrando a economia do país. O interesse público deve sempre prevalecer sobre o particular e privado, mesmo correndo o risco de que tal situação não aconteça na realidade. Contudo, Godói (2007, p. 163), infere que, “No sistema tributário, o imposto extrafiscal por excelência é o que mais soluções apresenta para com a solidariedade social.” Portanto, ao praticar a função extrafiscal, o Estado cobre os seus gastos públicos, bem como cumpre em parte o

seu dever constitucional pautado na promoção de direitos fundamentais para com a sociedade.

#### **5.4 Histórico**

O tema extrafiscalidade não é recente, segundo Feitosa, Salema (2014, p. 162), que diz, “[...] financistas como Amaro Cavalcanti (1849-1922) e Augusto Olympio Viveiros de Castro (1867-1927) ilustram discussões sobre o tema desde o Brasil colônia até início da República, que se assemelham em muito aos atuais.” Os textos mencionam medidas implantadas datada da chegada da Família Real no Brasil que impediam que os preços mais vantajosos dos produtos estrangeiros sufocassem a produção local, isso era uma forma de proteção às mercadorias da economia local.

Em Feitosa; Salema (2014, p. 162), é inferido que no 2º reinado contém “[...] marca histórica referenciada no fim dos tratados comerciais possibilitando ao Brasil alterar as tarifas aduaneiras a fim de compatibilizá-las com as de outros países.” A aplicação alíquotas móveis igualou a concorrência dos produtos nacionais com os produtos importados. Isso se tornou um incentivo à importação de insumos para a indústria.

Na reforma de 1965, Balthazar (2005, p. 137) em seu texto faz afirmações que denota uma visível preocupação com as desigualdades econômicas das diversas regiões do país. São inquietações geradas devido à desigualdade regional. E em 1967, Shoueri (2005, p. 159), faz menção que “[...] ao Poder Executivo fora permitido a promoção de um ajuste de alíquotas sem obrigatoriedade de lei específica, nessa ocorrência denotamos um caráter extrafiscal.” Demonstração caracterizada pela persecução de finalidades não-fiscais em conformidade direta com a realidade social e econômica do tributante.

Em seus escritos Oliveira (2006, n. 131, p. 47) afirma que, “A extrafiscalidade teve origem histórica nas contribuições parafiscais em geral e nas Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), desde a sua gênese francesa e italiana.” O art. 149 da Constituição da República do Brasil de 1988 contempla essa função, constituída de contribuições visando intervenções sociais. E, mesmo com

fundamento arrecadatário a extrafiscalidade raramente se vê isolada, apenas como função social, pois, “as políticas públicas intervencionistas dependem de recursos fiscais para a sua implementação.” Oliveira (2006 n. 131, p. 48). Ainda, de acordo com Oliveira (2006) exemplifica o imbricamento das funções tributárias a partir da Cide-Tecnologia, Lei n.º 10.168, de 29 de dezembro de 2000, destinada a financiar (elemento fiscal) o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para apoio à Inovação (art.1º), cujo principal objetivo é extrafiscal e se baseia no desenvolvimento tecnológico; exemplo também é Cide-Combustíveis, Lei n.º 10.336, de 19 de dezembro de 2001, sendo a primeira atuante como instrumento à adesão de políticas públicas de cunho regulatório, e a segunda é transformadora das estruturas. Verifica-se, portanto, que a finalidade para-fiscal do tributo historicamente é destinada ao custeio do para-fisco e, contemporaneamente aos benefícios sociais. Neste sentido, Oliveira (2006 n. 131, p. 48) reafirma que “a para-fiscalidade faz parte da extrafiscalidade, sendo elemento conceitual da finalidade extrafiscal.” Assim, as finalidades estão entrelaçadas e devem cumprir os propósitos políticos fiscais e constitucionais

### **5.5 A Extrafiscalidade sob outra Perspectiva**

O Estado interventor, para enfrentar os problemas com suas receitas lança mão de pacotes de incentivos para aquecer a economia na intenção de cobrir os seus gastos. Já que a sua função principal e imediata é intervir no mercado (economia), no qual vai respingar (consequência) no social.

Exemplos bem expressivos podem ser explorados, como no caso das geladeiras brancas. Em 29 de junho de 2009, o ministro da Fazenda, Guido Mantega, anunciou uma medida de redução do Imposto sobre Produtos Importados (IPI), para a linha branca. Na tabela as alíquotas foram estabelecidas com base na eficiência energética dos produtos, de acordo com a classificação do Inmetro.

[...] estamos desonerando mais os produtos que consomem menos energia [...] as geladeiras, que antes do IPI baixo tinham uma alíquota de 15%, e recuou para 5%, poderão manter essa mesma alíquota reduzida, mas somente para os produtos da chamada classe “A”, ou seja, com menor consumo de energia. As geladeiras da classe “B”, passarão a ter uma alíquota de 10% e o restante voltará a ter um IPI de 15%.(BRASIL, 2009)



Neste episódio, em que o governo baixa a tributação sobre esse item sugere que o povo compre, porém a intenção maior além a eficiência energética é o aquecimento do mercado. Neste sentido, as pessoas compram as geladeiras, o dinheiro entra em circulação com o aumento de vendas das lojas e empresas, afirmado por Mantega que “Os produtores continuarão produzindo um volume maior e, portanto, estarão contratando mais”. (BRASIL, 2009) Em contrapartida, usando dessas prerrogativas o governo arrecadará mais impostos ou pelo menos manterá a sua receita. Essa manobra respingará no extrafiscal, na forma de abertura de mais postos de trabalho, no aumento de poder de compra da sociedade, gerando riqueza (social), além de satisfazer propósitos ambientais com a redução do consumo de energia elétrica. A extrafiscalidade neste sentido consiste na possibilidade de, por meio de alíquotas diferenciadas, estimular determinado comportamento por parte da indústria e, conseqüentemente, dos consumidores.

Outro exemplo para citar neste íterim, consiste na ação do Estado quando aumenta a taxa de importação intencionada no aumento da produção das empresas nacionais. Aumentando esse imposto a mercadoria entra no país com valor de mercado acima dos valores cobrados pela produção brasileira. Em consequência, garante a valorização do mercado nacional.

## **5.6 A Problemática do Tributo Extrafiscal**

O tributo extrafiscal se constitui um instrumento do Estado para regulação da sociedade na busca resultados econômico-sociais, intencionalmente finalizados com base nas questões da solidariedade. Na busca de promover o desenvolvimento econômico, a atuação da extrafiscalidade acontece como elemento repressor da inflação, combatente ao desemprego e protetor da indústria nacional, visando a prosperidade da nação. A partir dos resultados dessa ação na economia e cumprindo as obrigações do Estado na tarefa de tributar e no uso do dinheiro público, percebe-se o favorecimento social, ou seja, ao Estado cabe o dever de fazer justiça social. Portanto, essa ação extrafiscal tem objetivos finais de minimização de problemas sociais e da permissividade ao cidadão em se manter dignamente no seu contexto social, usufruindo do mínimo de acesso à educação, saúde, segurança pública, cultura, dentre outros. Pode-se inferir, nesse sentido, que a utilização da

extrafiscalidade na implementação de políticas públicas estimula ações afirmativas, indutoras ou coibidoras de comportamentos, propositadamente na realização de valores constitucionais. É desse modo, que o Estado efetiva os seus objetivos constitucionais para se alcançar sua função social.

A bibliografia específica enfatizou a análise de obras e artigos sobre o tributo extrafiscal no Brasil. Os assuntos tratados foram a origem dos tributos e sua contitucionalidade; o conceito, o histórico, a função e as características do tributo extrafiscal; a carga tributária brasileira e, finalizando numa análise da legislação brasileira com a de outros países, comparando e ressaltando suas vantagens e desvantagens. Essa pesquisa bibliográfica promoveu realce à importância da extrafiscalidade para a gerência da economia brasileira, identificando o tributo extrafiscal e sua importância para a administração da economia brasileira.

Diante do exposto, o desenvolvimento da pesquisa tratou a extrafiscalidade como alicerce da economia brasileira e foi ampliado em concepções de vários autores, excedendo a ideia do tributo como fim meramente de arrecadação, não devendo ser atrelado somente ao valor econômico. Por ser um elemento essencial no sistema tributário, o tributo extrafiscal é um meio para a promoção do fim previamente vinculado aos fundamentos constitucionais. A abordagem do problema trouxe um debate de grande importância para a comunidade acadêmica no sentido de que acentuou a relevância da utilização do tributo extrafiscal para o desenvolvimento do Brasil. E neste contexto a finalidade extrafiscal da norma tributária, enquanto propagador do desenvolvimento social é fato gerador de assuntos em larga discussão no país na atualidade.

## 6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A função extrafiscal como função moderna do tributo, consoante exposto ao longo deste estudo é um importante mecanismo na luta pela justiça social na erradicação da pobreza e a marginalização, na redução às desigualdades sociais e regionais, promovendo o ideal constitucional para o bem comum. Intervindo na economia, o Estado estabelece nessa relação princípios de solidariedade, na medida em que permite a implementação de políticas direcionadas ao atendimento das necessidades de interesse público como princípios inspiradores baseado em valores constitucionais. Induz, incentiva ou inibe determinadas atividades na realização do bem comum, essas ações são concretizações dos direitos fundamentais do ser humano. Neste esteio, convém salientar que a extrafiscalidade é benéfica pautada na adoção dessas medidas minimizadoras das desigualdades sociais.

Ainda, através de isenções e incentivos, os tributos extrafiscais operam no setor privado estimulando ou desestimulando atividades. Dessa ação decorrem resultados econômico-sociais positivos, quando do seu uso propicia formas de reprimir a inflação e o desemprego. No desenvolvimento econômico o Estado com seu poder de regulamentar os mercados financeiros e de câmbio a partir do incremento ou retração das operações próprias do comércio exterior valoriza a indústria nacional.

Diante do exposto, revelou-se a importância da extrafiscalidade para a gerência da economia brasileira. Apesar de constatar que o Brasil possui um entrave no crescimento causado pela elevada carga tributária e sua complexidade tributária. Como fatores que trazem efeitos negativos quando geram distorções sobre as escolhas dos agentes econômicos que resultam em perdas em eficiência. Mas, a carga tributária às vezes gera efeitos positivos sobre a economia, quando possibilita o surgimento de investimentos financiados pelas receitas tributárias. Ou seja, o aumento da carga tributária muitas vezes é devido a uma maior aplicação de recursos para cumprir o papel do Estado frente à sociedade. E mesmo que o Brasil, ainda não consegue manter essa rede mínima de proteção social à sua população, ainda é um país que tem compromisso com a justiça social, para a promoção do bem comum. Desta feita, com base nas informações colhidas sobre a análise da proteção social, conclui-se que no Brasil, o Estado investe visando o social, apesar

de ainda não ser suficiente, mas, diferente da China que apresenta baixa carga tributária, porém, oferece serviços sociais de seguridade e de assistência ainda mais precários, ou seja, há pouco investimento no social.

Partindo das comparações dos sistemas tributário, percebe-se que qualquer sistema tributário tem em sua base o princípio da igualdade e da progressividade, visando diminuir os desníveis econômicos. Os EUA por sua vez, tem um sistema tributário flexível em suas Constituições Estaduais, com poder de polícia, porém, sem distanciar da sua progressividade. O americano conta com um sistema de saúde bem mais limitado e apenas os europeus possuem uma assistência social bem desenvolvida. A Itália, por conseguinte, tem seu dever de solidariedade, mas o sistema é decadente e possui uma administração pouco transparente. Já na França o sistema progressivo anda passo a passo com a renda da sua população, mas sua carga tributária é elevada. Enfim, a Alemanha é a nação mais bem equilibrada, preocupa-se com a cobertura das suas despesas, afastando os déficits das contas públicas e a inflação. Ainda cumpre muito bem com sua função extrafiscal, além de dispor de uma aplicação com retorno satisfatório para sua sociedade.

Pela pesquisa realizada, o ideal seria que o Brasil aumentasse os estímulos para sua atividade produtiva, de forma justa e igualitária com efeitos extrafiscais em sua capacidade contributiva e nas aplicações dos recursos, de forma que a renda, saúde, segurança, educação e outros recursos sejam bem distribuídos na sociedade, permitindo a todos os cidadãos viver com dignidade, possibilitando o desenvolvimento econômico e social na sua totalidade. O Estado deve buscar caminhos para uma tributação menos onerosa, mais justa e mais eficiente, em harmonia com a dimensão social do homem, para que se cumpram totalmente os seus objetivos constitucionais.

## REFERÊNCIAS

- ANÔNIMO. **Norma Jurídica** - Teoria do Escalonamento Jurídico. Portal Jurídico Investidura. Florianópolis/SC. 3 junho 2008. Disponível em: <[www.investidura.com.br/biblioteca-juridica/resumos/teoria-do-direito/258](http://www.investidura.com.br/biblioteca-juridica/resumos/teoria-do-direito/258)> Acesso em: 05 jul. 2016.
- ANÔNIMO. O Brasil das 181 mil leis. **REVISTA ISTO É**. Ed. nº 1953. 04.04.2007. Disponível em: <[http://istoe.com.br/3144\\_O+BRASIL+DAS+181+MIL+LEIS/](http://istoe.com.br/3144_O+BRASIL+DAS+181+MIL+LEIS/)> Acesso em: 15 ago. 2016.
- ÁVILA, Humberto. **Sociedade social e tributação**: Regime Jurídico das Contribuições. São Paulo: Dialética. 2007
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11.ed. Rio de Janeiro: Forense 2004/2007
- BALTHAZAR, Ubaldo Cezar. **História do tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1998.
- BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. 6.ed. Brasília: UNB, 1995.
- BORDIN, Luís Carlos Vitali; LAGEMANN, Eugênio. **A Tributação nos Países do Nafta (Eua, México E Canadá)**. RS. Disponível em: <<file:///C:/Users/Meus%20Documentos/Downloads/964-4086-1-PB.pdf>> Acesso em: 21 ago. 2016.
- BRASIL. CDES. **Indicadores de Equidade do Sistema Tributário Nacional**. Relatório de Observação nº 2. 2. ed. Brasília, 2011. Disponível em: <[file:///C:/Users/Meus%20Documentos/Downloads/Indicadores\\_de\\_Iniquidade\\_do\\_Sistema\\_Tribut%C3%A1rio\\_Nacional\\_\\_Relat%C3%B3rio\\_de\\_Observa%C3%A7%C3%A3o\\_n%C2%BA\\_2\\_\\_03.2011\\_-\\_2010.pdf](file:///C:/Users/Meus%20Documentos/Downloads/Indicadores_de_Iniquidade_do_Sistema_Tribut%C3%A1rio_Nacional__Relat%C3%B3rio_de_Observa%C3%A7%C3%A3o_n%C2%BA_2__03.2011_-_2010.pdf)> Acesso em: 20 jul. 2016.
- BRASIL. **Constituição Federal Brasileira 1988**. Disponível em: <[http://www2.camara.leg.br/atividadelegislativa/legislacao/Constituicoes\\_Brasileiras/constituicao1988.html/ConstituicaoTextoAtualizado\\_EC90.pdf](http://www2.camara.leg.br/atividadelegislativa/legislacao/Constituicoes_Brasileiras/constituicao1988.html/ConstituicaoTextoAtualizado_EC90.pdf)> Acesso em 20 jun, 2016. Acesso em: 05 jul. 2016.
- BRASIL. **Decreto nº 46.859**, de 1º de outubro de 2015 (MG de 02/10/2015). Secretaria do Estado da Fazenda. Disponível em: <[http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao\\_tributaria/decretos/2015/d46859\\_2015.htm](http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/decretos/2015/d46859_2015.htm)> Acesso em: 18 ago. 2016.
- BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da República do Brasil**. Brasília. DF. 2007.

Disponível em: <[www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm)> Acesso em: 21 jun. 2016

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Função social dos tributos**. 5. ed. Escola de Administração Fazendária. Brasília. Programa Nacional de Educação Fiscal – PNEF, 2013.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **CMN aprova linha de crédito de até R\$ 4,8 bi para a Copa 2014 e amplia limite de empréstimo para Eletrobrás**. 2009. Disponível em: <<http://fazenda.gov.br/noticias/2009/outubro/a291009>> Acesso em: 8 out. 2016

CARLIN, Everson Luiz Breda. **Auditoria, Planejamento e Gestão Tributária**. Curitiba: Juruá, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24.ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

COÊLHO. Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 4.ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2014.

DUARTE, Alessandra. OTAVIO. Chico. **Brasil faz 18 leis por dia, e a maioria vai para o lixo**. Rio de Janeiro. 2011. Disponível em: <<http://oglobo.globo.com/politica/brasil-faz-18-leis-por-dia-a-maioria-vai-para-lixo-2873389#ixzz4HRx8AKXq>> Acesso em: ago. 2016

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade Tributária**. 7.ed. São Paulo: Atlas, 2001.

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito: Técnica de Decisão e Dominação**. 6. ed. São Paulo. Atlas. 2008.

FEITOSA. Raymundo Juliano. SALEMA. Alexandre Henrique Ferreira. **Jurisdição, Processo e Direitos Humanos: Teoria dos sistemas e extrafiscalidade: a questão da prevalência da lógica do subsistema da economia**. Recife, 2014. Disponível em: <[http://www.unicap.br/biblioteca/pages/wpcontent/uploads/2015/09/jurisdiacao\\_e\\_processo.pdf](http://www.unicap.br/biblioteca/pages/wpcontent/uploads/2015/09/jurisdiacao_e_processo.pdf)> Acesso em: 28 ago. 2016.

GIRÃO, Roberto Henrique; MENDONÇA. Maria Lírida Calou de Araújo e. **A Extrafiscalidade como Instrumento para Concretização dos Princípios da Ordem Econômica**. Disponível em: <<http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=0b37354e8046d235>> Acesso em: 29 jul. 2016.

GODÓI, Marciano Seabra de. **Sociedade social e tributação: Tributo e solidariedade social**. São Paulo: Dialética, 2007.

GONTIJO, Juliana. Artigos de Higiene Encarecem. **Jornal O Tempo**, Belo Horizonte, 17. mar.2016. Disponível em: <<http://www.otempo.com.br/capa/economia/artigos-de-higiene-encarecem-1.1260140>>. Acesso em: 18 ago. 2016,

IBPT. **Carga Tributária/PIBX IDH**. Paraná. 2014. Disponível em: <<http://www.ibpt.com.br/img/uploads/novelty/estudo/1614/140403AsscomEstudo2014PIBversusIDH.pdf>> Acesso em: 18 ago.2016.

LIVINGSTON. Michael A. **Sociedade social e tributação. Progressividade e solidariedade**: Uma perspectiva norte americana. São Paulo: Dialética, 2007.

MACHADO. Hugode Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros. 2010

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Municipal Brasileiro**. 16.ed. atualizada por Izabel C. L. Monteiro e Yara D. P. Monteiro. São Paulo: Malheiros, 2008.

MENDES, Marcos J. **Os Sistemas Tributários de Brasil, Rússia, China, Índia e México**: Comparação das Características Gerais. Brasília, 2008. Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/textos-para-discussao/td-49-os-sistemas-tributarios-de-brasil-russia-china-india-e-mexico-comparacao-das-caracteristicas-gerais>> Acesso em: 19 ago. 2016.

MIRANDA, Maria Bernadete. **Princípios Constitucionais do Direito Tributário**. Direito Brasil Publicações. 2009. Disponível em: <<http://www.direitobrasil.adv.br/artigos/tri.pdf>> Acesso em: 10 out. 2016.

MONTEIRO, José Carlos Braga. **Por que é tão Complexo o Sistema Tributário Brasileiro?** 2014. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/artigos/porque-e-tao-complexo-o-sistema-tributario-brasileiro.htm>> Acesso em: 15 ago. 2016.

MORAES, Vinícius Cechinel De. **A Carga Tributária Brasileira e o Planejamento Tributário como Ferramenta de Competitividade**. Criciúma, 2011. Disponível em: <<http://repositorio.unesc.net/bitstream/1/815/1/Vinicius%20Cechinel%20de%20Moraes.pdf>> Acesso em: 12 jul. 2016.

NAKAGAWA, Fernando. Brasil tem maior carga tributária da América Latina. **Revista Exame**, 2016. Disponível em: <<http://exame.abril.com.br/economia/noticias/brasil-tem-maior-carga-tributaria-da-america-latina>> Acesso em: 19 ago. 2016.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. O Conteúdo da extrafiscalidade e o papel das Cides. Efeitos decorrentes da não-utilização dos recursos arrecadados ou da aplicação em finalidade diversa. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 131, ago. 2006.

PEREIRA, José Matias. Tributação e Cidadania. **Correio Brasiliense**, abr. 2004

ROCHA. Roberval. **Coleção sinopses para concursos Direito Tributário**. Salvador: JusPODIVM, 2014

ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Manual do Direito Financeiro e Direito Tributário**. 13. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

SACHETO, Cláudio. **Sociedade social e tributação**: O dever de solidariedade do Direito Tributário Italiano. São Paulo: Dialética, 2007.

SALVADOR, Evilasio. Revista Carta Capital **O regressivo sistema tributário brasileiro**. Publ. 05/04/2016. Disponível em: <<http://www.cartacapital.com.br/economia/o-regressivo-sistema-tributario-brasileiro>> Acesso em: 15 ago. 2016.

SILVA, Daniel Cavalcante. **A Finalidade Extrafiscal do Tributo e as Políticas Públicas no Brasil**. Nº 1 Jan/Jul 2007 UNICEUB Brasília. Disponível em: <<http://www.publicacoesacademicas.uniceub.br/index.php/prisma/article/view/218>> Acesso em: 26 jul. 2016.v. 4.

SILVA, M. (Coord.) **A história dos tributos**: uma conquista do homem. Vitória: Abril, 1993.

SILVA, Samara dos Santos. **Sistema Tributário Nacional**: Fiscalidade, Parafiscalidade e Extrafiscalidade, 2014 Disponível em: <<http://saamssilva.jusbrasil.com.br/artigos/119871459/sistema-tributario-nacional-fiscalidade-parafiscalidade-e-extrafiscalidade>> Acesso em: 20 jun. 2016.

SORIMA NETO, JOÃO. **De 30 nações, Brasil oferece o menor retorno dos impostos ao cidadão**. 21/09/2015. Disponível em: <<http://oglobo.globo.com/economia/de-30-nacoes-brasil-oferece-menor-retorno-dos-impostos-ao-cidadao-17555653>> Acesso em: 21 ago. 2016.

SHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

VILELA, Pedro Rafael. **Quanto mais rico, menos impostos pagos**. Brasil de Fato. Brasília (DF). 2015. Disponível em: <<https://www.brasildefato.com.br/node/32636/>> Acesso em: 10 out. 2016.

VINHA, Thiago Degelo; RIBEIRO, Maria de Fátima. Efeitos Sócio-Econômicos dos Tributos e sua Utilização como Instrumento de Políticas Governamentais. **ARGUMENTUM** - Revista de Direito. Universidade de Marília, 2004. v.4.



---