

A EXTRAFISCALIDADE DO IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO

Thiago Henrique Andrade de Lucena
Estudante do curso de Bacharelado em Direito da Faculdade
Integrada de Pernambuco

RESUMO

De modo geral, os tributos recolhidos pelo Estado são sua fonte de arrecadação econômica. Todavia, o imposto pode ter uma finalidade extraordinária, extrafiscal, que não se restringe ao mero recolhimento de fundos. Deve ser utilizada de forma ponderada, ainda que presente a motivação imprescindível, vez que existe muita flexibilidade na alteração de sua alíquota, conferida ao executivo. A extrafiscalidade proporciona uma exceção aos princípios da legalidade, da anterioridade e nonagesimal para regular suas alíquotas. Existem prejuízos para o ordenamento jurídico, residentes no fato de tal norma ser deixada à livre interpretação. Conclui-se que se faz necessária uma reformulação das políticas públicas relativas à distribuição e racionalização das políticas econômicas direcionadas para o setor de importação.

Palavras-chave: 1 - Extrafiscalidade; 2 - Imposto de Importação; 3 - Flexibilidade de alíquota; 4 - Benefícios e Prejuízos

1. INTRODUÇÃO

Para darmos início a este estudo, é de grande valia que se explane uma básica noção de imposto, gênero onde está incluso o imposto de importação, objeto do presente estudo.

De acordo com o art. 16 do Código Tributário Nacional, o imposto é o tributo que tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

Nas palavras de Bernardo Ribeiro de Moraes: “Em verdade, o imposto é caracterizado, juridicamente, pelo fato gerador da respectiva obrigação tributaria. O imposto é uma prestação fundamentada na soberania do Estado, decorrente do poder fiscal normatizado, exigida do contribuinte, independentemente de qualquer atividade estatal a ele dirigida.” (2000, p.409)

Entre as várias classificações aplicáveis aos impostos, está a definição em impostos fiscais e extrafiscais.

A função fiscal dos impostos tem o objetivo de arrecadar fundos para que o Estado possa desenvolver suas atividades fins, com finalidade exclusivamente financeira.

Impostos fiscais visam á obtenção de receitas publicas forma de obter recursos frente às despesas do Estado possuem função meramente fiscal de caráter financeira. Essa receita proporciona os recursos financeiros indispensáveis para o cumprimento das atividades do Estado. (MORAES, 2000, p.441)

São também intitulados impostos neutros, tendo em vista que não tem o poder de controlar a economia, como leciona Bernardo Moraes:

Os impostos fiscais são também denominados neutros, porque não intervém na ordem social e econômica. Obter recursos para o atendimento dos fins do Estado é a finalidade normal, natural, fiscal, de todo imposto. A economia clássica condenando em principio toda intromissão do Estado no desenvolvimento econômico propugna pelo imposto como instrumento exclusivamente financeiro para servir como carregador de receitas públicas necessárias para as despesas do Estado, não para outro fim. (Moraes, 2000, p.442)

Os impostos com finalidade extrafiscal, em contrapartida, possuem a finalidade de regular a ordem econômica, estimulando ou desestimulando operações financeiras e comportamentos sociais.

Imposto com finalidades extrafiscais tem funções político-sociais e econômicas, confere ao Estado através de seu poder fiscal intervir no controle da economia e do meio social, o imposto passa a ser visto como instrumento de regulação publica de dirigismo estatal. (MORAES, 2000, p.443)

Realizadas tais considerações, este artigo tem por escopo o fenômeno extrafiscal presente no Imposto de Importação, e suas limitações.

2. A EXTRAFISCALIDADE DOS IMPOSTOS

O Princípio da Extrafiscalidade encontra-se disposto no artigo 150, §1º, *ipsis litteris*:

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

(...)

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;

(...)

§ 1º - A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, c, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I. (BRASIL, 1988)

Conforme trazido pela legislação, o caráter fiscal é majoritário, vez que o Estado necessita de recursos para sua manutenção. A exceção é quando o tributo não é instituído apenas para angariar recursos.

Raimundo Bezerra Falcão traz com clareza a diferença entre a função fiscal e extrafiscal:

“Considerando a tributação como ato ou efeito de tributar, ou ainda, como o conjunto dos tributos, podemos afirmar que: a) a tributação se diz fiscal enquanto objetiva retirar do patrimônio dos particulares os recursos pecuniários – ou transformáveis em pecúnia – destinados às necessidades públicas do Estado; b) tributação extrafiscal é o conceito que decorre do de tributação fiscal, levando a que entendamos extrafiscalidade como atividade financeira que o Estado desenvolve

sem o fim precípua de obter recursos para seu erário, mas sim com vistas a ordenar a economia e as relações sociais, sendo, portanto, conceito que abarca, em sua amplitude, extensa gama de opções e que tem reflexos não somente econômicos e sociais, mas também políticos [...]” (FALCÃO, 1981, p. 118)

Neste sentido, explica Ataliba:

“Consiste a extrafiscalidade no uso de instrumentos tributários para obtenção de finalidades não arrecadatórias, mas estimulantes, indutoras ou coibidoras de comportamentos, tendo em vista outros fins, a realização de outros valores constitucionalmente consagrados. [...]

É lícito recorrer aos tributos com o intuito de atuar diretamente sobre os comportamentos sociais e econômicos dos contribuintes, seja fomentando posicionamento ou inibindo certos procedimentos. Dá-se tal fenômeno (extrafiscalidade) por intermédio de normas que, ao preverem uma tributação, possuem em seu bojo, uma técnica de intervenção ou conformação social por via fiscal. São os tributos extrafiscais, que podem ser traduzidos em agravamentos ou benefícios fiscais dirigidos ao implemento e estímulo de certas condutas.” (ATALIBA, 1990, p. 233.)

O fundamento Constitucional da tributação extrafiscal encontra-se em seu artigo 1º e 3º, *verbis*:

Art. 1º - A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:
[...]
IV – os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa.

Art. 3º - Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

[...]

II – garantir o desenvolvimento nacional

III – erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais

Da análise de tais artigos depreende-se que o Estado Brasileiro “encontra-se comprometido com as idéias de justiça social e tem como um dos seus objetivos garantir o desenvolvimento nacional” (ARAÚJO, 2006), além da livre iniciativa e os valores sociais do trabalho.

Os princípios do Estado são as bases para a construção de um Estado intervencionista, com forte atuação nas relações econômicas e sociais, vez que a arrecadação de impostos assegura não só o custeio das despesas do Estado, mas também o regimento da economia e do desenvolvimento econômico.

Roque Antônio Carrazza, de forma brilhante, nos demonstra:

A Extrafiscalidade consiste no uso de instrumentos tributários com fins diversos, ou seja, com fins não fiscais ou extrafiscais. No caso, o uso extrafiscal dos tributos tem por objetivo disciplinar, favorecer ou desestimular os contribuintes a realizar determinadas ações, por considerá-las convenientes ou nocivas ao interesse público. (CARRAZZA, 2006, P.374)

Ressalta-se que, mesmo que um tributo possua função extrafiscal, ele ainda possuirá o caráter arrecadatório tendo em vista que se trata de condição *sine qua non* da própria criação dos tributos.

Nesse sentido, ensina Marcos de Freitas Gouveia (2006), *ipsis litteris*:

A extrafiscalidade é um princípio ontológico da tributação e epistemológico do Direito Tributário, que justifica juridicamente a

atividade tributante do Estado e a impele, com vistas à realização dos fins estatais e dos valores constitucionais, conforme as políticas públicas constitucionalmente estabelecidas, delimitada (a atividade estatal) pelos princípios que revelam as garantias fundamentais do contribuinte.

Nesse contexto, de grande valia é o conceito de Parafiscalidade, que é a delegação da capacidade tributária ativa do Estado a um terceiro, integrante da relação tributária. Portanto, a pessoa beneficiada pelo tributo que o arrecada, ocorre por exemplo com as contribuições sociais de categorias econômicas, e com o pagamento da contribuição da Ordem dos Advogados do Brasil - OAB pelos advogados, o sujeito ativo é, portanto, a OAB, e não o Estado. Este instituto jamais pode ser confundido com a extrafiscalidade.

Destarte, a Extrafiscalidade é reflexo da demanda de nossa Carta Magna, por justiça e de perquirição pela igualdade, vez que tal instituto estimula ou desestimula comportamentos danosos ou não, para atingir um modelo de sociedade igualitária.

3. O IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO

O Imposto de importação, é um imposto federal, que representa a prestação pecuniária, cobrada pelo Estado brasileiro, na entrada de mercadorias estrangeiras destinadas ao comércio nacional, cuja finalidade é majoritariamente regulatória e de proteção. Este imposto, além do caráter arrecadatório, possui fins extrafiscais, na medida em que taxa produtos importados para que não haja concorrência desleal com os produtos brasileiros. Ou ainda quando for necessária sua isenção para que o produto nacional possa competir no mercado internacional. Observa-se um controle da balança comercial, por meio da regulação de suas alíquotas.

Sendo um imposto de competência da União, art. 153, I CF/88, que tem seu fato gerador na entrada de mercadorias estrangeiras no país, com destinação de se incorporar a economia interna. É válido salientar que existem situações em que

esta mercadoria não irá permanecer no país, estando apenas de passagem por seu território, circunstâncias em que não incide o II, *ipsis litteris*:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I - importação de produtos estrangeiros;

II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; (BRASIL,1988)

Deste modo, dispõe o artigo 19 do Código Tributário Nacional, *verbis*:

Art. 19. O imposto, de competência da União, sobre a importação de produtos estrangeiros tem como fato gerador a entrada destes no território nacional. (BRASIL,1966)

Desta maneira, levando-se em consideração a questão material do fato gerador, o produto voltado para o mercado interno, seja o comércio ou a indústria, constituem fato gerador da obrigação tributária.

Uma observação importante é que, em relação ao aspecto espacial do fato gerador, não se incluem os navios, aeronaves e repartições diplomáticas no exterior, vez que são considerados extensão do território brasileiro.

Por último, no tocante ao aspecto temporal do fato gerador, o momento de entrada é o momento do despacho aduaneiro, como dispõe o Decreto Lei nº 37/66 em seu artigo 23:

Art. 23 quando se tratar de mercadoria despachada para consumo considera-se ocorrido o fato gerador na data do registro, na repartição aduaneira, da declaração a que se refere o art. 44.

Art.44 toda mercadoria procedente do exterior por qualquer via, destinada a consumo ou a outro regime, sujeita ou não ao pagamento de imposto, deverá ser submetida a despacho aduaneiro, que será processado com base em declaração apresentada à repartição aduaneira no prazo e na forma prescritos em regulamento.

O sujeito ativo do Imposto de Importação é a União e o sujeito Passivo é estabelecido pelo art. 22, do Código Tributário Nacional e arts. 31 e 32, do Decreto Lei 37/66, sendo o importador ou quem a lei a ele equiparar:

Art.22 Contribuinte do imposto é:

- I- O importador ou quem a lei a ele equiparar;
- II- O arrematante de produtos apreendidos ou abandonados.

Art.31 É contribuinte do imposto:

- I- O importador, assim considerada qualquer pessoa que promova a entrada de mercadoria estrangeira no território Nacional;
- II- O destinatário de remessa postal internacional indicado pelo respectivo remetente;
- III- O adquirente de mercadoria entre postada.

Art.32 É responsável pelo imposto:

- I- O transportador, quando transportar mercadoria procedente do exterior ou sob controle aduaneiro, inclusive em percurso interno;
- II- O depositário, assim considerada qualquer pessoa incumbida da custódia de mercadoria sob controle aduaneiro.

Observa-se que o fato gerador do produto não é a entrada física deste, mas sua entrada jurídica, isto é, a incorporação do produto à economia nacional.

Situação peculiar ocorre quando da compra de mercadorias oriundas da Zona Franca de Manaus - ZFM, ainda que mportado ou produzidos na ZFN, para outras áreas do país, por um aduanério, há a incidência do imposto de importação, já que não são submetidas aos tributos que as tornam nacionalizadas, em consonância com o que dispõe o art. 6º e 7º do Decreto Lei 288/67.

De acordo com a introdução deste artigo científico, o Imposto de Importação é considerado extrafiscal em sua função, pois é comedido por motivos de política econômica. Consiste, pois, importante instrumento para regular o mercado, de

modo que sua alíquota pode ser alterada por decreto presidencial, não incidindo o princípio da legalidade nem anterioridade.

A Constituição Federal concede esta faculdade ao Poder Executivo em seu artigo 153, §1º, além do artigo 21 do Código Tributário Nacional. Este último não foi recepcionado integralmente pela Magna Carta, limitando a possibilidade de alteração pelo poder executivo, somente à alíquota do referido imposto.

A este respeito, discorre Hudo Machado de forma brilhante:

Cumpre salientar que esta possibilidade de alteração de alíquota pelo Poder Executivo só deve se concretizar em circunstâncias especiais que a justifiquem, e ainda assim, restritas aos limites estabelecidos em legislação ordinária. (MACHADO, 2003, p. 299).

Como ato administrativo que são, as alterações de alíquotas pelo Poder Executivo, devem conter, necessariamente, a motivação bem fundamentada do uso da extrafiscalidade em cada caso, pois a motivação evita o desvio de finalidade do ato. (MACHADO, 2003, p. 308).

4. O CARÁTER EXTRAFISCAL DO IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO

A propriedade extrafiscal do imposto de importação encontra como limites os princípios do Não-confisco e da Capacidade Contributiva. Deve também ser observado o princípio da legalidade, previsto no art. 9º *caput* e inciso I do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

Art. 9º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - instituir ou majorar tributos sem que a lei o estabeleça, ressalvado, quanto à majoração, o disposto nos artigos 21, 26 e 65;(BRASIL, 1966)

Observa-se que o Imposto de Importação vem discriminado nas exceções previstas no inciso I, para facilitar as relações externas do país, tendo em vista que a característica Extrafiscal do Imposto de Importação constitui importante proteção à economia nacional e deve possuir fluidez.

Hugo de Brito Machado, de forma acertada, disserta sobre o Imposto de Importação:

Se não existisse imposto de importação, a maioria dos produtos industrializados no Brasil não teria condições de competir no mercado com seus similares produzidos em países economicamente mais desenvolvidos, onde o custo industrial é reduzido graças aos processos de racionalização da produção e ao desenvolvimento tecnológico de um modo geral. Além disso, vários países subsidiam as exportações de produtos industrializados, de sorte que seus preços ficam consideravelmente reduzidos. Assim, o imposto funciona como valioso instrumento de política econômica (MACHADO, 2003, p. 272).

Segundo TORQUATO, nos artigos 173 e 174 , CF/88, é possível inferir que existe uma intervenção, excepcional, direta, na qual o estado encontra-se restrito, como agente econômico, aos casos previstos na constituição; e uma intervenção, via de regra, indireta, na qual o estado é tido como agente normativo e regulador, exercendo as funções de fiscalização, incentivo e planejamento da ordem econômica. Esta via indireta é uma das possibilidades de controle e proteção do mercado nacional, que se contrapõe aos interesses provenientes dos negócios internacionais.

Os impostos que incidem sobre o comércio exterior, são os que melhor evidenciam o objetivo de promover o desenvolvimento nacional como política tributária, pois, é notório que o controle de alíquotas sobre a importação constitui um importante instrumento de proteção da indústria nacional, assim como o controle sobre as alíquotas da exportação regulam a oferta de bens no mercado interno.

Uma política fiscal, por exemplo, que tem como objetivo incentivar o desenvolvimento nacional faz incidir uma carga tributária menor sobre

os bens de capital e maior sobre propriedades ociosas e importações, com a finalidade de viabilizar o aumento da produção industrial. Neste caso, todos esses tributos têm uma função extrafiscal, ou seja, o objetivo dessa tributação é viabilizar a industrialização e não apenas arrecadar receitas para o financiamento do Estado (ARAÚJO, 2006)

Nesse constante embate, entre os interesses do mercado interno e externo, é importante evidenciar, que este ato tributário, de majoração ou de isenção, necessita de uma fundamentação específica do objetivo a ser alcançado pela intervenção, sob pena de ser considerado nulo. Neste objetivo é vista a finalidade que todo ato administrativo necessita para ser válido. Por outro lado, como mecanismo de controle da extrafiscalidade do imposto de importação, temos os tratados internacionais, que uma vez absorvidos através dos trâmites legislativos prescritos em lei, buscam um equilíbrio entre os interesses nacionais e os interesses de outras nações.

O tratado internacional do qual o Brasil faz parte é o GATT, Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio (General Agreement on tariffs end Trade). Este, que é um dos pilares da OMC, Organização Mundial do Comércio, traça parâmetros ao comercio internacional, controlando políticas protecionistas e equilibrando as relações comerciais entre países.

Sendo assim, diante do caráter de urgência do intervencionismo, não há a observância dos princípios da anterioridade simples e da anterioridade nonagesimal. Isto significa, que sua alíquota, apenas, e não a base de calculo, pode ser alterada por ato do poder executivo, como decreto lei do presidente ou ministro da fazenda, por exemplo, para dar efetividade a atitude do agente econômico na busca de equilíbrio para a balança comercial, o cambio, os níveis de emprego, a oferta de produtos, a inflação, sem deixar de atender as expectativas dos países, pois também são nossas, com os quais se negocia.

Dentre os limites Constitucionais à extrafiscalidade, elencados por TORQUATO, encontram-se o respeito das normas tributarias aos direitos individuais; o respeito à legalidade, mesmo que mitigada pela extrafiscalidade, mas atendendo as

exigências de forma, uma vez que , sendo a competência legislativa, concorrente, para normas de direito econômico, cabe: a união editar normas gerais, aos estados membros e ao distrito a edição de normas suplementares e aos municípios a edição de normas locais, acrescentando-se a este último a suplementação às normas editadas pela União e pelos Estados no que couber. Por ultimo, a terceira limitação se refere ao fato de que a norma tributária extrafiscal não pode ter caráter sancionatório, uma vez que esta se destina a induzir ou coibir a conduta dos agentes econômicos, apenas, sem que haja poder de policia.

A função extrafiscal do imposto de importação vem sendo mitigada em decorrência da globalização do mercado internacional que, cada vez mais, defende a negociação internacional

A faculdade concedida ao poder executivo no art. 153 §1º da Carta Magna configura uma exceção ao princípio da legalidade, de forma que o Poder Executivo deve se utilizar deste instituto motivadamente, atendendo às garantias individuais e demais preceitos constitucionais.

No atual cenário jurisprudencial, a Fazenda Nacional, vem se utilizando da justificativa de que o imposto de importação tem caráter extrafiscal para embasar, de forma supérflua, a alteração realizada nas alíquotas, como se tal concessão “fosse uma liberação para cobrá-lo sem obediência aos preceitos da Constituição Federal.” (MACHADO, 2003, p. 299)

A respeito desse tema, leciona Hugo de Brito Machado:

A extrafiscalidade, porém, não elide o princípio da legalidade. Justifica, por certo, sua atenuação, simplesmente para permitir maior rapidez nas mudanças, sem o que o fim extrafiscal em muitos casos não seria alcançado. Não pode, entretanto, servir de pretexto para aumentos de alíquotas do imposto sem obediência ao princípio da legalidade mediante indicação genérica de circunstâncias que justificam o aumento, nem muito menos justifica a violação do princípio da irretroatividade da lei (MACHADO, 2003, p.321).

Para ilustrar a modificação da alíquota do Imposto de importação, pela Fazenda Nacional, de forma indevida colaciono o Recurso Extraordinário 225.602, que decidiu de forma acertada quanto à aplicação dos Decretos 1.427 e 1.471, que majoraram a alíquota do imposto de importação de automóveis, já em território nacional, para desembaraço aduaneiro. *Ipisis litteris*:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPORTAÇÃO: ALIQUOTAS: MAJORAÇÃO POR ATO DO EXECUTIVO. MOTIVAÇÃO. ATO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO: FATO GERADOR. C.F., art. 111, 'a', e art. 153, §1º.

I – Imposto de importação: alteração das alíquotas por ato do Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei: C.F. art. 153, §1º. A lei das condições

e de limites é lei ordinária, dado que a lei complementar somente será exigida se a Constituição, expressamente, assim determinar. No ponto, a Constituição excepcionou a regra inscrita no art. 146, II.

II – A motivação do decreto que alterou as alíquotas encontra-se no procedimento administrativo de sua formação, mesmo porque os motivos do decreto não vêm nele próprio.

III – Fato gerador do imposto de importação: a entrada do produto estrangeiro no território nacional (CTN, art. 19). Compatibilidade do art. 23 do D.L. 37/66 com o art. 19 do CTN. Súmula 4 do antigo T.F.R.

IV – O que a Constituição exige, no art. 150, III, 'a', é que a lei que institua ou que majore tributos seja anterior ao fato gerador. No caso, o decreto que alterou as alíquotas é anterior ao fato gerador do imposto de importação.

V – R.E. conhecido e provido.

4. CONCLUSÃO

Por todo o exposto, concluímos que o imposto de importação é um tributo preponderantemente extrafiscal com a função de regular e proteger o mercado interno.

O Imposto de Importação é utilizado como instrumento de política econômica. Tem importância fundamental na proteção industrial nacional, garantindo que produtos mercadorias nacionais tenham condições de competir no mercado internacional. Tal função regulatória deve ser utilizada com cautela, posto que o uso inadequado do Imposto de Importação pode dificultar o desenvolvimento industrial do país, à medida em que uma superproteção desencoraja a modernização das empresas, que, sem concorrência, elevam os preços dos produtos e baixam os custos e conseqüentemente, sua qualidade, uma proteção mínima também pode levar o comércio nacional à ruína, tendo em vista que produtos importados com preços bem abaixo dos praticados no Brasil impossibilitaria uma justa competição. Sendo estes os limites da modificação da alíquota do Imposto de Importação.

A concessão trazida pelo art. 21 do CTN e art. 153, §1º da Magna Carta, permite que o Poder Executivo possa agir de pronto, não estando adstrito à provocar o legislativo para edição de novas leis, que demanda bastante tempo, e é incompatível com as características do comércio internacional.

Concluimos que o Imposto de Importação, antes de figurar como um tributo, é uma forma de que o Estado dispõe para intervir sobre a propriedade particular, com o desígnio de regulamentar comportamentos e tornar mais racional e equitativa a economia nacional.

Isto posto, ainda que ao importador, a forma com que incide o imposto de importação sobre as mercadorias importadas, deduz um caráter mais punitivo do que igualitário, por falta de políticas substitutivas e de incentivo do estado ao sujeito passivo.

Ressalta-se que para se alcançar a equidade na política de importação não é suficiente que aumentar a quantidade de postos de trabalho ou importadores, fé imperativo que não haja o sobretaxamento de mercadorias necessárias ao desenvolvimento da atividade empresária nacional, com mais políticas de incentivo nesse sentido.

4. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1. ARAÚJO, Luiz Alberto David. Curso de Direito Constitucional. 10^a ed. São Paulo: Saraiva, 2006.
2. ATALIBA, Geraldo. IPTU: progressividade. Revista de Direito Público, v. 23, n. 93, 1990.
3. BRASIL. LEI 9.716, de 26 de novembro de 1998. Dispõe sobre o Imposto de Exportação, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/leis/Ant2001/lei971698.htm>.
4. BRASIL. Lei 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. In PLANALTO. Site Oficial do Poder Executivo. Brasília, 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 17 nov 2014.
5. BRASIL. Lei 10.406 de 10 de janeiro de 2002. Dispõe sobre o Código Civil Brasileiro. In PLANALTO. Site Oficial do Poder Executivo. Brasília, 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406.htm>. Acesso em: 16 nov 2014.
6. BRASIL. Decreto 288, de 28 de Fevereiro de 1967. Altera as disposições da Lei número 3.173 de 6 de junho de 1957 e regula a Zona Franca de Manaus. In 26. CÂMARA DOS DEPUTADOS. Site Oficial do Poder Executivo. Brasília, 1980. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0288.htm>. Acesso em: 17 nov 2014.
7. BRITO MACHADO, Hugo de. Curso de Direito Tributário, 30a. edição, São Paulo, Malheiros Editore, 2009;
8. CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.
9. FALÇÃO, Raimundo Bezerra. Tributação e mudança social. Rio de Janeiro: Forense, 1981.
10. GOUVÊA, Marcus de Freitas. A extrafiscalidade no direito tributário. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.
11. LENZA, Pedro. Direito Constitucional Esquematizado. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.
12. MACHADO, Hugo de Brito. Os princípios jurídicos da tributação na constituição de 1988. 5^a ed. São Paulo: Dialética, 2004.

13. MORAES, Bernardo Ribeiro. Compêndio de direito tributário. 6ª ed. São Paulo:Forense, 2000.

14. SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 4 ed. São Paulo. Saraiva. 2012.