

UNIVERSIDADE FEDERAL FLUMINENSE
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO CONSTITUCIONAL

Amanda Colchete Pinto

IMPOSTO SELETIVO: CONTROLE DA EXTRAFISCALIDADE MEDIANTE
PRINCÍPIOS E ANÁLISE DE IMPACTO REGULATÓRIO

NITERÓI

2024

Amanda Colchete Pinto

IMPOSTO SELETIVO: CONTROLE DA EXTRAFISCALIDADE MEDIANTE
PRINCÍPIOS E ANÁLISE DE IMPACTO REGULATÓRIO

Dissertação de mestrado apresentada em cumprimento às exigências para a obtenção do título de Mestre em Direito no Programa de Pós-Graduação Stricto Sensu em Direito Constitucional da Universidade Federal Fluminense. Linha de Pesquisa: Instituições Políticas, Administração Pública e Jurisdição Constitucional.

Orientadora: Prof. Dra. Andressa Guimarães Torquato Fernandes (UFF).

NITERÓI

2024

Amanda Colchete Pinto

IMPOSTO SELETIVO: CONTROLE DA EXTRAFISCALIDADE MEDIANTE
PRINCÍPIOS E ANÁLISE DE IMPACTO REGULATÓRIO

Dissertação de mestrado apresentada ao Programa de Pós-Graduação Stricto Sensu em Direito Constitucional da Universidade Federal Fluminense como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito Constitucional.

Data de aprovação: _____

Prof. Dra. Andressa Guimarães Torquato Fernandes - Orientadora

Universidade Federal Fluminense (UFF)

Prof. Dra. Clarissa Maria Beatriz Brandão de Carvalho Kowarski

Universidade Federal Fluminense (UFF)

Prof. Dra. Martha Toribio Leão

Universidade Presbiteriana Mackenzie

Ficha catalográfica automática - SDC/BFD
Gerada com informações fornecidas pelo autor

P659i Pinto, Amanda Colchete
Imposto Seletivo : Controle da extrafiscalidade mediante
princípios e Análise de Impacto Regulatório / Amanda
Colchete Pinto. - 2024.
183 f.

Orientador: Andressa Guimarães Torquato Fernandes.
Dissertação (mestrado)-Universidade Federal Fluminense,
Faculdade de Direito, Niterói, 2024.

1. Imposto Seletivo. 2. Tributação Extrafiscal. 3.
Princípios. 4. Análise de Impacto Regulatório. 5.
Produção intelectual. I. Guimarães Torquato Fernandes,
Andressa, orientadora. II. Universidade Federal Fluminense.
Faculdade de Direito. III. Título.

CDD - XXX

*Dá de ti. Dá de ti quando puderes:
o talento, a energia, o coração.
Dá de ti para os homens e as mulheres
como as árvores dão e as fontes dão.*

*Não somente os sapatos que não queres
e a capa que não usas no verão.
Darás tudo o que fores e tiveres:
o talento, a energia, o coração.*

*Darás sem refletir, sem ser notado,
de modo que ninguém diga obrigado
nem te deva dinheiro ou gratidão.*

*E com que espanto notarás, um dia,
que viveste fazendo economia:
de talento, energia e coração!*

Giuseppe Ghiaroni

RESUMO

O Imposto Seletivo, previsto pela Emenda Constitucional n° 132/2023, é imposto com finalidade extrafiscal, caracterizando-se por uma intervenção do Estado sobre o Domínio Econômico via indução, promovendo desestímulo aos contribuintes quanto ao consumo de bens e serviços prejudiciais à saúde e ao meio ambiente. Trata-se de previsão com conceitos jurídicos indeterminados, abrindo margem de livre apreciação ao legislador complementar – em sua função de edição de normas gerais de Direito Tributário – para definir os bens e serviços considerados prejudiciais à saúde e ao meio ambiente, dentro dos limites constitucionais e legais. Com efeito, diante da existência de riscos da tributação extrafiscal, a qual pode ser indevidamente utilizada para outros fins, ferir garantias fundamentais dos contribuintes ou ser inefetiva, faz-se necessária a observância de princípios constitucionais e o controle dos efeitos da medida. Assim, defende-se, neste trabalho, a necessidade de observância tanto dos princípios da Ordem Econômica, por se tratar de intervenção do Estado sobre o Domínio Econômico, quanto aos princípios do direito tributário, por manter o Imposto Seletivo a sua natureza tributária. Nesse sentido, como parâmetros de controle da extrafiscalidade, deve-se observar o princípio da igualdade; da capacidade contributiva; da proibição de efeito de confisco; da proporcionalidade; e da razoabilidade. Ademais, para que haja controle da finalidade e dos efeitos do Imposto Seletivo, defende-se a aplicação da Análise de Impacto Regulatório, instrumento utilizado para estabelecer informações sobre os efeitos de medidas regulatórias em termos de custos e benefícios. Afinal, auxilia os reguladores na instituição da regulação e permite constante monitoramento da medida, gerando reforço à legitimidade das instituições reguladoras, além de permitir o controle da observância de princípios como igualdade, proibição do efeito de confisco, proporcionalidade e razoabilidade.

Palavras-chave: Imposto Seletivo. Tributação Extrafiscal. Princípios. Análise de Impacto Regulatório.

ABSTRACT

The Selective Tax, provided for by Constitutional Amendment No. 132/2023, is imposed for extrafiscal purposes, characterized by State intervention in the Economic Domain through induction, promoting discouragement among taxpayers regarding the consumption of goods and services harmful to health and the environment. This provision involves concepts with indeterminate legal definitions, allowing for a wide discretion to the complementary legislator - in its function of issuing general rules of Tax Law - to define the goods and services considered harmful to health and the environment, within constitutional and legal limits. Therefore, given the risks of extrafiscal taxation, which can be improperly used for other goals, violates fundamental guarantees of taxpayers, or be ineffective, it is necessary to observe constitutional principles and control the effects of the measure. Thus, this work argues for the need to observe both the principles of Economic Order, as it involves State intervention in the Economic Domain, and the principles of tax law, as the Selective Tax maintains its tax nature. In this sense, as parameters for controlling extrafiscality, the principle of equality; capacity to contribute; prohibition of confiscation; proportionality; and reasonableness must be observed. Furthermore, in order to control the purpose and effects of the Selective Tax, the application of Regulatory Impact Analysis is advocated, an instrument used to establish information on the effects of regulatory measures in terms of costs and benefits. Ultimately, it assists regulators in establishing regulation and allows for constant monitoring of the measure, reinforcing the legitimacy of regulatory institutions, and enabling the control of compliance with principles such as equality, prohibition of confiscation, proportionality, and reasonableness.

Keywords: Selective Tax. Extrafiscal Taxation. Principles. Regulatory Impact Analysis.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	10
CAPÍTULO I - INTERVENÇÃO DO ESTADO SOBRE O DOMÍNIO ECONÔMICO E EXTRAFISCALIDADE.....	18
1.1. Ordem Econômica, Constituição Econômica e Domínio Econômico	18
1.2. Formas de intervenção do Estado no Domínio Econômico.....	19
1.3. Intervenção do Estado sobre o Domínio Econômico na Constituição Federal de 1988 25	
1.4. A regulação e sua evolução ao longo do tempo.....	27
1.5. As causas da regulação	30
1.6. Princípio da neutralidade tributária.....	32
1.7. Funções fiscal e extrafiscal dos tributos	36
1.8. Conceito e aspectos da extrafiscalidade.....	42
CAPÍTULO II - IMPOSTO SELETIVO.....	53
2.1. Emenda Constitucional 132/2023 e o Imposto Seletivo.....	53
2.2. A Competência da Lei Complementar.....	73
2.3. A subjetividade do legislador na definição dos bens e serviços prejudiciais à saúde e ao meio ambiente.....	77
2.4. Extrafiscalidade e proteção ao meio ambiente.....	80
2.5. Extrafiscalidade e proteção à saúde	89
CAPÍTULO III - CONTROLE DA EXTRAFISCALIDADE MEDIANTE PRINCÍPIOS.....	95
3.1. Necessidade de controle da extrafiscalidade.....	95
3.2. Princípio da igualdade.....	100
3.2.1. Princípio da Capacidade Contributiva	108
3.3. Princípio da proibição de efeito de confisco.....	117
3.4. Princípio da proporcionalidade	119
3.5. Princípio da razoabilidade	123

3.6. Princípios da Ordem Econômica	127
CAPÍTULO IV - CONTROLE DOS EFEITOS DA REGULAÇÃO – ANÁLISE DE IMPACTO REGULATÓRIO	137
4.1. Necessidade de controle dos efeitos da regulação	137
4.2. Análise de Impacto Regulatório	144
4.2.1. Histórico da Análise de Impacto Regulatório	147
4.2.2. Elementos constitutivos e metodologias da Análise de Impacto Regulatório	151
4.3. Análise de Impacto Regulatório na Tributação Extrafiscal	160
CONCLUSÕES	171
REFERÊNCIAS	177

INTRODUÇÃO

Em 20 de dezembro de 2023 foi publicada a Emenda Constitucional nº 132/2023, alterando o Sistema Tributário Nacional para concretizar as modificações da Reforma Tributária, fruto da Proposta de Emenda à Constituição 45/2019.

Dentre as principais mudanças, previu-se que, a partir de 2027, será instituído o Imposto Seletivo, que incidirá uma única vez sobre a produção, extração, comercialização ou importação de produtos e serviços prejudiciais à saúde e ao meio ambiente, nos termos da lei complementar, conforme artigo 153, inciso VIII da Constituição Federal.

Trata-se de forma de intervenção indireta do Estado no Domínio Econômico mediante indução. Ou seja, é norma que promove estímulos e desestímulos para que os agentes econômicos empreendam determinadas condutas¹, visando-se à correção das externalidades negativas, mediante internalização.

Com efeito, quando existe a externalidade negativa, o custo marginal privado é menor do que o social. Assim, o objetivo da introdução do tributo é alterar o custo marginal privado, igualando-o ao social, gerando alteração do preço de equilíbrio. São transferidos os custos ao mercado, internalizando-se as externalidades e induzindo os consumidores a se aproximar ou afastar de determinados produtos². Dessa forma, desincentiva-se os agentes econômicos a realizar atividades consideradas indesejadas.

Inserir-se na concepção ampla de regulação, como o conjunto de medidas pelas quais o Estado, de maneira restritiva da autonomia empresarial ou meramente indutiva, determina, controla ou influencia o comportamento dos agentes econômicos, evitando que lesem interesses constitucionais e os orientando em direções socialmente desejáveis³.

No caso, a conduta desejada é a redução do uso e consumo de bens e serviços considerados prejudiciais à saúde e ao meio ambiente.

A tributação é utilizada, portanto, na sua modalidade extrafiscal, pois possui três elementos: i) objetiva estimular o comportamento das pessoas; ii) visa a provocar

¹ FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. **A extrafiscalidade e a concretização do princípio da redução das desigualdades regionais**. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 50.

² ANDRADE, Eduardo de Carvalho. Externalidades. In: BIDERMAN, Ciro e ARVANTE, Paulo (org.). **Economia do setor público no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004, p. 26.

³ ARAGÃO, Alexandre Santos de. **Agências Reguladoras e a Evolução do Direito Administrativo Econômico**. 3ª Edição. Rio de Janeiro. Editora Forense, 2002, p. 40.

conscientemente este estímulo (por motivos de saúde e defesa do meio ambiente); e iii) não visa, fundamentalmente, à arrecadação de bens⁴.

A história da tributação demonstra que, há muito tempo, os tributos vêm sendo usados como instrumentos para obtenção de finalidades estatais diversas da arrecadação. Em 184 a.C, estabeleceu-se em Roma o imposto sobre o luxo, com intuito de diminuir a influência helênica na cidade, pois havia, na época, moda de se ornamentar as fachadas das residências com obras de artes grega. No império romano também houve a *lex Papia Poppaea*, que previa imposto adicional sobre os solteiros e incentivava famílias com três ou mais filhos⁵.

Outro exemplo de tributo com finalidades extrafiscais é o imposto sobre a barba criado pelo Czar Pedro, o Grande, na Rússia do Século XVIII, que desejava que a feição dos russos – conhecidos por usarem barbas, fosse mais ocidental, de modo que o cidadão russo que desejasse permanecer com a barba, deveria pagar o tributo, mantendo o comprovante consigo, sob pena de ser barbeado à força pelos controladores do império⁶.

Também já se vislumbrava a tributação extrafiscal em Potsdam, em 1844, sobre a posse de rouxinóis, para proteger esse pássaro nos jardins reais; e na Inglaterra, em 1729, sobre o gin, para diminuir o consumo de bebidas alcoólicas⁷.

Fernando Aurelio Zilveti⁸ defende que a extrafiscalidade consiste em instrumento de condução de políticas sociais intervencionistas por parte do Estado, intervenção esta que deve ser justa e igualitária, e nunca confiscatória. Afirma que o Estado pode utilizar da tributação para execução das políticas, influenciando o contribuinte a realizar ou abster-se de condutas, sendo o que Ruy Barbosa Nogueira denominou de soberania regulatória.

Com efeito, Luís Eduardo Schoeuri⁹ defende que as normas tributárias podem ter funções fiscais e extrafiscais, e a função extrafiscal pode ser segregada entre funções distributiva, simplificadora e indutora (extrafiscal em sentido estrito). Conforme explicitado no Capítulo I, neste trabalho **será adotado o termo extrafiscalidade em sentido estrito**, como norma tributária indutora, instrumento tributário para finalidades regulatórias de

⁴ CORRÊA, Walter Barbosa. **Contribuição ao estudo da extrafiscalidade**. 1964. Tese (Livre-docência) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 1964, p. 48.

⁵ ZILVETI, Fernando Aurelio. **Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 192.

⁶ ADAMY, Pedro. Instrumentalização do Direito Tributário. In: ÁVILA, Humberto. **Fundamentos do Direito Tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012, p. 304.

⁷ MELO JÚNIOR, Roberto Gomes de Albuquerque. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica: conteúdo, aplicação, limites e exame de implementação à luz da teoria dos jogos**. 2010. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito do Recife, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2010, p. 44.

⁸ ZILVETI, Fernando Aurelio. op. cit., p. 190.

⁹ SCHOUEIRI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 27.

comportamentos sociais, econômicos ou políticos. Não se realizará a distinção das normas tributárias indutoras, portanto, considerando que a própria extrafiscalidade em sentido estrito constitui o conceito das normas com consciente estímulo ao comportamento dos indivíduos.

A utilização da tributação extrafiscal, contudo, não é imune a riscos. Um dos riscos apontados pela doutrina¹⁰ é que, ao se superestimar a tributação na realização das finalidades estatais, o direito tributário ser utilizado como panaceia para os males sociais, gerando utilização falaciosa de fins extrafiscais, sob a alegação de indução de comportamentos desejados, mas com o real intuito de aumentar a arrecadação.

Ademais, é possível que, ainda que haja introdução de normas tributárias extrafiscais, os comportamentos não sejam alterados, em razão da “compra” que os contribuintes fazem, pagando mais para realizar a conduta indesejada¹¹, ou pela inelasticidade no consumo do objeto tributado. Afinal, produtos com demanda inelástica são aqueles em que o consumo não é pautado pela variação de preços, de forma que o aumento da tributação não geraria desestímulo¹².

Outro risco potencial é o da erosão das garantias fundamentais do contribuinte, pois há um enfraquecimento (mas não negação) de alguns princípios informadores da tributação, pois entram em cena outros objetivos da ordem constitucional, diferente da finalidade arrecadatória. Haveria nessa realidade um risco, pois, como afirma Pedro Adamy¹³, “um tributo permanece um tributo, ou seja, continua a limitar direitos fundamentais de liberdade e de propriedade dos contribuintes”.

O terceiro risco¹⁴ seria da incerteza e imprevisibilidade, pois haveria uma “gama de efeitos fiscais possíveis, uma rede quase infinita de modificação e conformação de comportamento dos contribuintes, que não podem ser claramente previstas”.

O quarto risco seria a abertura para a atuação de grupos de interesse e pressão que poderiam levar que a legislação tributária se tornasse em benefícios aos que tem maior poder de convencimento e barganha perante o legislador ou o executivo, representando, ao cabo, um

¹⁰ ADAMY, Pedro. Instrumentalização do Direito Tributário. In: ÁVILA, Humberto. **Fundamentos do Direito Tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012, p. 311.

¹¹ A ideia de “compra” para a realização da conduta indesejada está relacionada à possibilidade de o contribuinte seguir com a sua conduta, indesejada pela sociedade e norma reguladora, apenas pagando um valor maior. Ou seja, poderia haver uma espécie de “compra” do direito de poluir ou prejudicar a saúde pública, por exemplo.

¹² FERRAZ, Roberto. “O Princípio da Capacidade Contributiva na Tributação Ambientalmente Orientada”. In: Idem. (Coord.). **Princípios e Limites da Tributação 2** – Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 550.

¹³ ADAMY, Pedro. op. cit., p. 312.

¹⁴ Ibid., p. 317.

risco ao próprio Estado de direito¹⁵. Percebe-se esse fato de algumas Emendas à PEC 45/2019, como se citará no Capítulo II, que tentavam incluir ou excluir diversos bens da hipótese de incidência do Imposto Seletivo.

Fernando Aurélio Zilveti¹⁶, da mesma maneira, alerta para possíveis desvios dos tributos indutores, principalmente em circunstâncias de alto déficit público, quando poderiam ser instituídos tributos discriminatórios e injustos.

Martha Toribio Leão¹⁷ também adverte o risco das normas tributárias extrafiscais, quando desestimuladoras de determinados comportamentos, acabarem transformando o tributo em uma espécie de “multa disfarçada”.

Do mesmo modo, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes¹⁸ defende que a extrafiscalidade não deve ser interpretada como uma “carta em branco” ao legislador, como um legitimador de qualquer medida legal, pois o legislador encontra na Constituição Federal demarcações minuciosas para o exercício do Poder de Tributar, as quais não poderiam ser maculadas ou mitigadas em razão de finalidades extrafiscais.

Assim sendo, importante se faz o controle da extrafiscalidade deste Imposto Seletivo, a fim de que não sejam violados os direitos fundamentais dos contribuintes e se assegure que a medida seja adequada ao atingimento da finalidade definida.

Com efeito, para atingimento da validade, é necessário que a tributação esteja de acordo com os princípios constitucionais. As normas tributárias extrafiscais, por não perderem sua natureza tributária, seguem sujeitas aos cânones tributários e seus princípios. Ao mesmo tempo, essas normas constituem forma de intervenção do Estado sobre o Domínio Econômico¹⁹, dessa forma, como defende Martha Toribio Leão²⁰, o regime das normas tributárias extrafiscais deve envolver tanto os princípios da Ordem Econômica e Social como os do Direito Tributário.

Como exemplo dos primeiros, ela cita: princípio da soberania nacional (art. 170, CF); propriedade privada e função social da propriedade (art. 5º, XXII e XXIII, CF e art. 170, II e III, CF); livre iniciativa e livre concorrência (art. 170, IV); defesa do consumidor (art. 5º, XXXII; art. 24, VIII; art. 150, §5º; art. 48, ADCT); defesa do meio ambiente (art. 170, VI; 225;

¹⁵ ADAMY, Pedro. Instrumentalização do Direito Tributário. In: ÁVILA, Humberto. **Fundamentos do Direito Tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012, p. 319.

¹⁶ ZILVETI, Fernando Aurelio. **Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 192.

¹⁷ LEÃO, Martha Toribio. **Controle da extrafiscalidade**. Série Doutrina Tributária, v. XVI. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 25.

¹⁸ MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. **Extrafiscalidade: análise semiótica**. 2009. Tese (Doutorado) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009, p. 204.

¹⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro, Forense, 2005, p. 227.

²⁰ LEÃO, Martha Toribio. op. cit., p. 63.

5º, LXXIII; 23, VI e VII; 24, VI e VIII; 129, III; 174, §3º; 200, VIII e 216, V, CF); redução das desigualdades regionais e sociais (art. 3º, III, CF); busca do pleno emprego (art. 170, VIII; art. 6º, caput, CF); tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte (art. 170, IX; 146, III, “d”, CF); defesa da família (art. 226, CF) e a saúde pública (art. 6º e 23, II, CF).

Como exemplos de princípios do direito tributário, cita: princípio da legalidade (art. 5º, II; art. 150, I, CF), da igualdade (art. 5º, caput; art. 150, II, CF); da irretroatividade (art. 5º, XXXVI; art. 150, III, a, CF); da anterioridade (art. 150, III, b, CF); da vedação de confisco (art. 150, IV, CF); da uniformidade (art. 151, I; 150, V; 150, VI; 152, CF).

Ademais, como parâmetro de controle da extrafiscalidade, deve-se observar o princípio da igualdade; do seu sub-princípio da capacidade contributiva; do princípio da proibição de efeito de confisco; do princípio da proporcionalidade; e do princípio da razoabilidade.

Do mesmo modo, é necessário que haja o controle dos efeitos do Imposto Seletivo, norma tributária extrafiscal. Afinal, a falta de eficácia dessas normas, ou seja, a falta de verificação prática dos efeitos esperados na ordem econômica e social afeta a própria validade da norma, ainda que de forma superveniente²¹.

Como proposta para a regulação dos efeitos, apresenta-se, nesse estudo, a Análise de Impacto Regulatório (AIR), prevista atualmente na Lei nº 13.874/2019 (Lei de Liberdade Econômica), Lei nº 13.848/2019 (Lei das Agências Reguladoras) e Decreto nº 10.411/2020.

Pode ser a Análise de Impacto Regulatório um instrumento de auxílio para a justificativa da implementação da medida e reforço de legitimidade dos decisores políticos, ao se demonstrar os custos e benefícios das alternativas existentes, e para verificação da pertinência da sua manutenção, com o controle dos efeitos.

Nessa toada, a Análise de Impacto Regulatório permitiria que houvesse a exposição de que a implementação do Imposto Seletivo observa os princípios mencionados, como os da igualdade, proibição de efeito de confisco, proporcionalidade e razoabilidade.

Nesse sentido, o objetivo geral deste trabalho é apresentar as formas de controle de validade do Imposto Seletivo, via observância de princípios e realização de Análise de Impacto Regulatório. Para sua concretização, tem, como objetivos específicos, a explicação da intervenção do Estado sobre o Domínio Econômico; a conceituação e esquematização de aspectos da extrafiscalidade; a apresentação do Imposto Seletivo inserido pela Emenda Constitucional 132/2023; a estruturação dos princípios que servirão de controle para a

²¹ LEÃO, Martha Toribio. **Controle da extrafiscalidade**. Série Doutrina Tributária, v. XVI. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 23.

extrafiscalidade; e apontar a utilização da Análise de Impacto Regulatório como forma de controle dos efeitos do Imposto Seletivo.

Assim sendo, no Capítulo I, será tratado sobre a intervenção do Estado sobre o Domínio Econômico e a Extrafiscalidade, abordando sobre os conceitos de Ordem Econômica, Constituição Econômica e Domínio Econômico; sobre as formas de intervenção do Estado no Domínio Econômico, conforme trabalhado pela doutrina; sobre as previsões contidas na Constituição Federal de 1988 quanto à Intervenção do Estado sobre o Domínio Econômico; sobre a regulação e a sua evolução ao longo do tempo, seus ciclos de aumento e restrição e as causas da regulação; apresentando o princípio da neutralidade tributária, que poderia ser utilizado como fundamento para impedir a intervenção do Estado sobre as decisões dos agentes econômicos; realizando diferenciação entre as funções fiscal e extrafiscal dos tributos; conceituando e trazendo os aspectos característicos da extrafiscalidade e dos tributos extrafiscais.

O objetivo, nesse tópico, é traçar o embasamento teórico para a intervenção do Estado sobre o Domínio Econômico via Imposto Seletivo e da existência e aplicação de tributos com finalidade extrafiscal, delimitando suas características, elementos, classificações e limites.

Em seguida, no Capítulo II, será apresentado o Imposto Seletivo, instituído pela Emenda Constitucional 132/2023 e que foi objeto de longo debate, apresentando as previsões constitucionais e as propostas de emendas ao texto; a competência da Lei Complementar para o regulamentar e estabelecer as hipóteses de incidência; a subjetividade do legislador na definição dos bens e serviços prejudiciais à saúde e ao meio ambiente, considerando haver conceitos jurídicos indeterminados na sua definição; os aspectos e riscos sobre a extrafiscalidade e a proteção ao meio ambiente e a extrafiscalidade e a proteção da saúde.

Nesse Capítulo, o objetivo é identificar o atual retrato normativo do Imposto Seletivo, apresentando cada uma das previsões constitucionais a ele relacionadas e, ao apresentar as propostas de emendas ao texto da PEC 45/2019 (que resultou na Reforma Tributária), evidenciar os debates subjacentes e os interesses presentes na instituição desse tributo extrafiscal.

No Capítulo III, serão apresentados os princípios pelos quais se realizará o controle da extrafiscalidade; defendidos os motivos da necessidade de controle; estudado os delineamentos do princípio da igualdade; do seu sub-princípio da capacidade contributiva; do princípio da proibição de efeito de confisco; do princípio da proporcionalidade; do princípio da razoabilidade; e apresentados os princípios da Ordem Econômica.

Por fim, no Capítulo IV será tratado sobre o controle dos efeitos da regulação via Análise de Impacto Regulatório. Primeiro, será justificada a necessidade de controle dos efeitos da regulação; em seguida, serão apresentados o conceito e características da Análise de Impacto Regulatório, sua evolução no ordenamento jurídico brasileiro e sua recomendação pela OCDE; e, por fim, será trabalhada a possibilidade de utilização da Análise de Impacto Regulatório para o controle eficaz da Tributação Extrafiscal e, especificamente, do Imposto Seletivo, apresentando-se exemplos e casos de aplicação da AIR.

Objetiva-se, nesse momento, apresentar proposta de via adequada de controle dos efeitos e mecanismo de auxílio, tanto *ex ante*, quanto *ex post*,

Para o atingimento desses objetivos, será realizada revisão da literatura especializada e pesquisa bibliográfica, documental e legislativa. Assim sendo, será utilizado o método qualitativo, dedutivo, bibliográfico e dissertativo-argumentativo. Será enfrentado conteúdo interdisciplinar envolvendo o direito econômico, a teoria da regulação econômica, da Análise de Impacto Regulatório e os aspectos jurídicos e econômicos das normas tributárias extrafiscais.

A escolha do tema se justifica em alguns aspectos. Primeiro, representada pela atualidade do tema, diante da publicação, em 20 de dezembro de 2023, da Emenda Constitucional nº 132/2023 que inova no ordenamento jurídico brasileiro trazendo a previsão do Imposto Seletivo, um tributo extrafiscal que visa a desestimular comportamentos prejudiciais à saúde e ao meio ambiente.

Segundo, justifica-se pela importância teórica e prática. Afinal, apresenta-se a importância teórica da necessidade de se fomentar na doutrina o debate das características e limitações das normas tributárias extrafiscais.

Ademais, há importância prática diante da instituição de um novo imposto com finalidade extrafiscal, o qual, em poucos anos, incidirá sobre bens e serviços que o Congresso Nacional definir, via lei complementar. Assim, mostra-se imprescindível que haja delimitação dos requisitos de validade do Imposto Seletivo – e demais normas indutoras – a fim de que não sejam realizados excessos e violados direitos constitucionais dos contribuintes. E, do mesmo modo, que não seja mantida medida regulatória que se mostre ineficaz.

Por fim, justifica-se pela originalidade do tema estudado, considerando-se que, apesar de haver razoável produção acadêmica sobre a tributação extrafiscal/indutora, ainda é incipiente sua análise com relação à utilização da Análise de Impacto Regulatório como forma de controle dos efeitos da norma tributária indutora. Registre-se aqui, a existência de artigo nesse sentido,

de Luiz Felipe Monteiro Seixas, o qual realiza análise comparada com a experiência da Nova Zelândia²², contudo, não foram encontradas muitas pesquisas acadêmicas mais aprofundadas.

Do mesmo modo, até o momento, não foram encontrados estudos mais aprofundados sobre o Imposto Seletivo criado a partir da Emenda Constitucional 132/2023, o qual será analisado, neste trabalho, com relação ao seu aspecto extrafiscal e a necessidade de ter sua aplicação pautada em limites transparentes e claros, com fundamento no direito constitucional econômico, nos princípios constitucionais e na teoria da regulação econômica, sobretudo diante da Análise de Impacto Regulatório.

Assim, apesar de o presente estudo não esgotar todo o conteúdo necessário para a interpretação e conhecimento do tema, é uma forma de valorizar o debate e a construção de uma ciência cada vez mais madura e útil à sociedade.

²² SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro. Proposta de um modelo de Análise de Impacto Regulatório da tributação indutora com base na experiência da Nova Zelândia. **Cadernos da Escola Nacional de Administração Pública - ENAP**. Coleção regulação. Caderno n° 116, p. 44. Disponível em: <<http://repositorio.enap.gov.br/handle/1/7271>> Acesso em: 20 de outubro de 2023.

CAPÍTULO I - INTERVENÇÃO DO ESTADO SOBRE O DOMÍNIO ECONÔMICO E EXTRAFISCALIDADE

1.1. Ordem Econômica, Constituição Econômica e Domínio Econômico

Para melhor compreensão sobre a intervenção do Estado sobre o Domínio Econômico, de início, ressalta-se a diferenciação entre os conceitos de Ordem Econômica, Constituição Econômica e Domínio Econômico.

Ordem Econômica é definida por Eros Roberto Grau²³ como “conjunto de princípios jurídicos de conformação do processo econômico, desde uma visão macrojurídica, conformação que se opera mediante o condicionamento da atividade econômica a determinados fins políticos do Estado”. Assim, sendo a Ordem Econômica uma parcela da ordem jurídica (mundo do dever-ser), seria o conjunto de normas que institucionaliza uma determinada Ordem Econômica (mundo do ser)²⁴.

Do mesmo modo, André Ramos Tavares²⁵ compreende Ordem Econômica como “a parcela do sistema normativo voltado à regulação das relações econômicas que ocorrem em um Estado”. Seria a ordem jurídica da economia, a dimensão jurídica do econômico. Dessa feita, de maneira similar a Eros Roberto Grau, dispõe que é expressão que pode ser empregada, por vezes, para descrever o mundo do ser (econômico puro) e, em outras, do dever-ser (econômico-jurídico).

A Constituição Econômica, por sua vez, é conceituada por Eros Roberto Grau²⁶ como o conjunto de preceitos e instituições jurídicas que, garantindo os elementos definidores de um sistema econômico, instituem forma de organização e funcionamento da economia e constituem, por isso mesmo, uma determinada Ordem Econômica.

Salienta-se, também, que existe uma diferenciação entre a Constituição Econômica formal e a material, considerando-se a Constituição Econômica formal como a parcela da Constituição que abriga e interpreta o sistema econômico (material), ou seja, que confere forma ao sistema econômico, sendo a parte da Constituição que contém os direitos que legitimam a atuação dos sujeitos econômicos, seus conteúdos e limites²⁷.

²³ GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988 (interpretação e crítica)**. 14ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 68.

²⁴ Ibid., p. 70.

²⁵ TAVARES, André Ramos. **Direito constitucional econômico**. 3. ed. São Paulo: Método, 2011, p. 82.

²⁶ GRAU, Eros Roberto. op. cit., p. 77.

²⁷ TAVARES, André Ramos. op. cit., p. 77.

Eros Roberto Grau²⁸ diferencia a Constituição Econômica estatutária, que determina, definindo os estatutos da propriedade dos meios de produção, dos agentes econômicos, do trabalho, da coordenação da economia, das organizações do capital e do trabalho, da Constituição Econômica diretiva (ou programática) — que define o quadro de diretrizes das políticas públicas, coerentes com determinados objetivos também por ela enunciados.

Assim, percebe-se que o conceito de Ordem Econômica é mais abrangente do que a Constituição Econômica, pois é constituída por todas as normas ou instituições jurídicas que tem por objeto as relações econômicas²⁹.

Já a expressão Domínio Econômico é definida por Luís Eduardo Schoueri³⁰ como a parcela da atividade econômica em que atuam agentes do setor privado, sujeita a normas e regulação do Poder Público, o qual realizará suas funções de fiscalização, incentivo e planejamento, admitindo-se, excepcionalmente, a atuação direta do setor público.

Assim, considera-se que a atividade econômica em sentido amplo conota gênero que abrange a prestação de serviços públicos, enquanto a atividade econômica em sentido estrito seria espécie, campo de titularidade do setor privado. Desse modo, quando o Estado atua no campo da atividade econômica em sentido estrito, compreende-se que há intervenção do Estado.

Dessa feita, quando se afirma, nesse trabalho, que se analisará a intervenção do Estado sobre a economia, na realidade, se estará analisando a intervenção do Estado sobre o Domínio Econômico, pois será tratada a intervenção do Estado na parcela da atividade econômica em que atuam os agentes privados.

1.2. Formas de intervenção do Estado no Domínio Econômico

A atuação estatal no domínio econômico variou de acordo com o momento histórico. Com efeito, a história econômica de origem europeia, que resultou no modo de produção capitalista vigente, passou por diversas etapas. Como o mercantilismo, em que reis e nobreza financiavam as grandes navegações com vistas ao comércio com o oriente e na exploração das colônias; para a fisiocracia, por sua vez, a riqueza era decorrente da agricultura e vigorava o princípio do *laissez-faire*, não se admitindo intervenção no processo produtivo; e, no regime

²⁸ GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988 (interpretação e crítica)**. 14ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 76.

²⁹ TAVARES, André Ramos. **Direito constitucional econômico**. 3. ed. São Paulo: Método, 2011, p. 83.

³⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário e Ordem Econômica. In: TÓRRES, Heleno Taveira. **Tratado de Direito Constitucional Tributário**: estudos em homenagem a Paulo de Barros de Carvalho. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 540.

das corporações de ofício, os grupos produtores, notadamente urbanos, se auto-organizavam, sem a interferência do Estado³¹.

Por fim, formulado a partir do final do século XVIII, o liberalismo clássico, com base no movimento racionalista dos séculos XVII e XVIII, passa a propugnar que o Estado não deveria intervir nas relações econômicas que existem entre indivíduos, classes ou nações. Assim, o Estado detinha a função de produção do direito e segurança, de modo que não se admitia interferência estatal na economia³². A ideia de intervenção teria como pressuposta a concepção da existência de uma cisão entre Estado e sociedade civil, de modo que, ao intervir, o Estado entraria em campo estranho a ele³³.

Contudo, o mercado, como instituição jurídica constituída pelo direito positivo, passa a demandar do Estado a produção de normas jurídicas que garantam a calculabilidade e confiança nas relações econômicas, de modo que se passa a demandar a intervenção estatal para a própria garantia do mercado.

A ideologia que prevaleceu até o final do Século XIX, segundo a qual o Estado atuaria como mero vigilante de uma economia que se auto-regulava, viu-se superada com o modelo a partir do qual o Estado passa a desempenhar papel ativo nas realizações do campo econômico, assumindo responsabilidades para a condução e funcionamento das forças econômicas. Esse fenômeno encontra manifestação constitucional no México, em 1917, e na Alemanha, com o texto de Weimer, alcançando o Brasil em 1934 e nos textos constitucionais subsequentes³⁴.

Nesse sentido, Eros Roberto Grau propugna que, a partir do momento em que a Ordem Econômica (parcela da ordem jurídica), instalada no nível constitucional, passa a prever a implementação de políticas públicas, com aprimoramento da Ordem Econômica (mundo do ser), a Ordem Econômica liberal é substituída pela Ordem Econômica intervencionista, decorrente da regulação³⁵

A doutrina se refere a diferentes modalidades de intervenção do Estado sobre o Domínio Econômico.

³¹ BENSOUSSAN, Fábio; GOUVÊA, Marcus De Freitas; LUZ, Reinaldo Diogo. **Manual de Direito Econômico**. 7ª ed. São Paulo: Editora JusPodivm, 2023, p. 29.

³² GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988 (interpretação e crítica)**. 14ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 17.

³³ Para Eros Roberto Grau, essa concepção é equivocada, pois “Família, sociedade civil e Estado são manifestações, que não se anulam entre si, manifestações de uma mesma realidade, a realidade do homem associando-se a outros homens” (Ibid., p. 19).

³⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p.1.

³⁵ GRAU, Eros Roberto. op. cit., p. 72.

Celso Antônio Bandeira de Mello³⁶ defende que o Estado pode atuar mediante seu poder de polícia, com leis e atos administrativos expedidos para executá-las, quando desempenhará função de agente normativo e regulador da atividade econômica, disciplinando os comportamentos dos agentes econômicos e exercendo funções de fiscalização. Como segunda forma de atuação, pode o Estado, em casos excepcionais, atuar empresarialmente, mediante pessoas jurídicas criadas para este objetivo, sendo um agente direto no cenário econômico. E, por fim, aponta a possibilidade de o Estado atuar como fomentador da atividade econômica, mediante estímulos e benefícios.

Percebe-se que essa classificação não apresenta a possibilidade de intervenção do Estado via desestímulos, mas apenas estímulos, o que não incluiria a intervenção aventada neste trabalho, mediante tributação extrafiscal.

Luís Cabral de Moncada³⁷ também realiza diferenciação entre as intervenções do Estado, dividindo-as em intervenção direta, quando o próprio Estado assume o papel de agente produtivo, criando empresas estatais ou controlando sociedades comerciais, intervindo nos circuitos de comercialização, no mesmo nível do agente econômico privado. E intervenção indireta, que ocorre quando o Estado não assume a posição de sujeito econômico ativo, mas se limita a condicionar e fiscalizar. Assim, orienta a partir de fora as atividades dos sujeitos econômicos, de acordo com as finalidades públicas.

Adota-se aqui a classificação trabalhada por Eros Roberto Grau³⁸: há a intervenção por absorção ou participação; intervenção por direção e intervenção por indução.

No caso da intervenção por absorção ou participação, há a intervenção de modo direto, em que o Estado intervém no Domínio Econômico, no campo da atividade econômica em sentido estrito. Desenvolve ação como agente (sujeito) econômico³⁹.

Na intervenção por absorção, o Estado assume integralmente o controle dos meios de produção em determinado setor da atividade econômica em sentido estrito – atua, portanto, em regime de monopólio. Por sua vez, na intervenção por participação, o Estado assume o controle

³⁶ MELLO, Celso Antônio Bandeira. **Curso de Direito Administrativo**. 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 641.

³⁷ MONCADA, Luis S. Cabral de. **Direito Económico**. 5ª ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2007, p. 445.

³⁸ GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988 (interpretação e crítica)**. 14ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 147.

³⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 103.

de parcela dos meios de produção em determinado setor da atividade econômica em sentido estrito – atua, portanto, em regime de competição com as empresas privadas⁴⁰.

No caso da intervenção por direção ou indução, por sua vez, o Estado intervém sobre o Domínio Econômico, sobre o campo da atividade econômica em sentido estrito. Desenvolve ação como regulador dessa atividade⁴¹.

Intervenção indireta sobre o Domínio Econômico ocorre mediante regulação legislativa da atividade econômica, a qual pode se dar por direção ou indução.

A por direção ocorre via comandos imperativos, determinações, via normas jurídicas repressivas, para que os agentes econômicos empreendam determinadas condutas. O Estado estabelece mecanismos e normas de comportamento compulsório para os sujeitos da atividade econômica. É o caso de normas que regulam controle de preços⁴².

Nesse caso, não resta ao agente econômico uma opção, pois é afastada a sua liberdade de escolha quanto à anuência ao previsto pela norma diretiva, devendo necessariamente cumprir o que ela determina, seja mediante ação ou omissão, sob pena de sofrer as sanções previstas na legislação⁴³.

Já a intervenção por indução dá-se mediante normas jurídicas dispositivas, dotadas de menor cogência. São normas promocionais que promovem estímulos positivos ou negativos para que os agentes econômicos empreendam determinadas condutas – sem que haja punições em caso de descumprimento. Ou seja, a intervenção por indução opera via estímulos e desestímulos, de modo que se pressupõe que o Estado decida pela conveniência ou não do ato regulado. A extrafiscalidade tributária se encontra exatamente nesta forma de intervenção estatal na economia por indução⁴⁴.

Não é possível a utilização de normas tributárias para fins de direção, pois é necessário que o contribuinte possa incorrer ou não no fato gerador. Se fosse obrigado a incorrer, haveria

⁴⁰ GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988 (interpretação e crítica)**. 14ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 147.

⁴¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 103.

⁴² GRAU, Eros Roberto. *op. cit.*, p. 148/149.

⁴³ MELO JÚNIOR, Roberto Gomes de Albuquerque. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica: conteúdo, aplicação, limites e exame de implementação à luz da teoria dos jogos**. 2010. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito do Recife, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2010, p. 35.

⁴⁴ FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. **A extrafiscalidade e a concretização do princípio da redução das desigualdades regionais**. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 50.

efeito confiscatório, se fosse impedido, não existiria tributo, e, portanto, não existiria norma tributária⁴⁵.

Como diferenciação, aponta-se que normas diretoras tendem a ter efeito mais rápido do que as meramente indutoras, além de caracterizarem um ilícito. Ademais, normas diretoras são mais adequadas quando se espera de toda a população um comportamento. As normas de direção também não estimulam seus destinatários a comportamento além do mínimo exigido para afastar a sanção legal, nem permite um escalonamento, conforme os níveis de adequação atingidos. Há casos em que a adoção de normas de direção é mandatória, sobretudo quando não se sustenta o critério de mercado para a escolha; noutros casos, o mercado é que será exigência do sistema, o que implica a necessidade de adoção de normas indutoras⁴⁶.

Afirma Luís Eduardo Schoueri⁴⁷ que, para a ciência das finanças, parece preferível a adoção de normas diretoras, ao invés de incentivos fiscais, quando o objetivo é um efeito imediato, e também quando se objetiva que toda a população adote um comportamento, buscando-se efeito absoluto e sem lacunas. Ademais, se a intenção é desencorajar um ato, prefere-se o meio punitivo (a multa), pois esta acarreta a ameaça financeira e também o efeito social de infração à lei.

Nesse sentido, Pedro Adamy⁴⁸ defende que a indução indireta pela via fiscal apenas pode ser utilizada quando não está à disposição do legislador a via da regulação direta, da proibição, da autorização ou pela fixação de critérios administrativos.

Do mesmo modo, essas formas de intervenção afetam a economia de modo distinto, seja quanto à velocidade ou alcance. Em consideração a isso, Luís Eduardo Schoueri atenta para a necessidade de se ponderar se a indução não está gerando benefício injustificado, quando, na modalidade de estímulos, o particular receber vantagem por comportamento que seria igualmente adotado sem o incentivo. Do mesmo modo, no caso de desincentivo, deve-se atentar para que não atinja de modo mais gravoso os menos favorecidos (no caso de norma tributária,

⁴⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário e ordem econômica. In: TÔRRES, Heleno Taveira. **Tratado de Direito Constitucional Tributário**: estudos em homenagem a Paulo de Barros de Carvalho. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 542.

⁴⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 103.

⁴⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário e ordem econômica. In: TÔRRES, Heleno Taveira. **Tratado de Direito Constitucional Tributário**: estudos em homenagem a Paulo de Barros de Carvalho. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 542.

⁴⁸ ADAMY, Pedro. Instrumentalização do Direito Tributário. In: ÁVILA, Humberto. **Fundamentos do Direito Tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012, p. 308.

atingir contribuintes com menor poder aquisitivo, por exemplo), a fim de que não se configure privilégio odioso⁴⁹.

Contudo, esse não é um tema pacífico da doutrina, pois ainda que a maioria dos autores⁵⁰ sustente a possibilidade de intervenção do Estado para desestimular atividades econômicas – como aqui também defendido, há quem advogue o contrário. Por exemplo, Marco Aurélio Greco⁵¹ argumenta pela impossibilidade de intervenção do Estado para desestimular atividades econômicas, tendo em vista que o artigo 174 da Constituição Federal trata apenas das atividades de fiscalização e incentivo.

Também em posição conservadora, Roberto Ferraz⁵² defende que se deve evitar a intervenção do Estado, sobretudo via tributação. Argumenta que seria melhor buscar outras formas mais diretas e transparentes para alcançar a finalidade desejada, como restituir à população de menor renda a parcela correspondente de tributos pagos no consumo de bens essenciais seria mais adequado do que lhe reduzir a tributação. Assim, defende que se deve buscar a “neutralidade, e não a intervenção”.

Recrimina-se, nesse sentido, o dirigismo fiscal, que consiste no uso de instrumentos fiscais com falsas justificativas de intervenção do Estado na Economia, visando na realidade favorecer interesses particulares⁵³. Com efeito, a utilização de tributos com a finalidade de dirigismo fiscal esbarraria no princípio da igualdade tributária, de modo que não se mostraria consentâneo com as disposições constitucionais.

No mesmo sentido, Marco Aurélio Greco defende que não haveria espaço na Constituição para uma intervenção que iniba, restrinja ou dificulte o exercício da atividade econômica, pois se a atividade for considerada socialmente indesejada, deve ser tornada ilícita mediante lei⁵⁴.

Diego Marcel da Costa Bonfim⁵⁵, em posição mais equilibrada, afirma que o Estado não pode desestimular a atividade econômica como um todo, mas pode fazê-lo com relação ao modo

⁴⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 355.

⁵⁰ *Ibid.*, p. 52-54

⁵¹ GRECO, Marco Aurelio. Contribuições de intervenção no Domínio Econômico: parâmetros para sua criação. In: _____. (coord.). **Contribuições de intervenção no Domínio Econômico e figuras afins**. São Paulo: Dialética, 2011, p. 11-31.

⁵² FERRAZ, Roberto. “O Princípio da Capacidade Contributiva na Tributação Ambientalmente Orientada”. In: Idem. (Coord.). **Princípios e Limites da Tributação 2 – Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 537.

⁵³ *Ibid.*, p. 542.

⁵⁴ GRECO, Marco Aurelio. *op. cit.*, p. 24.

⁵⁵ BOMFIM, Diego Marcel Costa. **Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle**. 2014. Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014, p. 67.

como esta vem sendo desenvolvida, sendo este um campo fértil para a adoção de normas tributárias extrafiscais.

Neste trabalho, defende-se a possibilidade de utilização dos impostos com finalidades indutoras, podendo haver a intervenção do Estado via tributação. Contudo, não se ignora a necessidade de se ponderar os entendimentos apontados acima, com avaliação das ressalvas apresentadas pelos autores supracitados, sobretudo diante da existência do novo Imposto Seletivo, a fim de que se analise as condições de validade para sua aplicação, para que esta intervenção não gere violação aos princípios constitucionais, conforme será tratado em seguida.

1.3. Intervenção do Estado sobre o Domínio Econômico na Constituição Federal de 1988

A discussão política e econômica sobre o tamanho ideal do Estado é pendular, de modo que a análise jurídica deve se restringir a analisar como o ordenamento jurídico delinea a questão, apresentando seus fundamentos e limites, sem discorrer sobre as vantagens e desvantagens decorrentes da escolha política de um modelo liberal ou intervencionista⁵⁶.

O tema da intervenção do Estado na economia não era tratado pelas Constituições anteriores a de 1937, sendo inaugurado pelo seu artigo 135, mas apenas a Constituição Federal de 1988 se preocupou de forma analítica com o tema, pois, a partir do artigo 170, trata da Ordem Econômica e Financeira, estabelecendo parâmetros, fundamentos e princípios.

Eros Roberto Grau⁵⁷ defende que a Constituição Federal de 1988 define um modelo econômico de bem-estar, modelo este que, desenhado desde os artigos 1^a a 3^o, até o 170, não pode ser ignorado pelo Poder Executivo, que fica vinculado às definições constitucionais.

Do mesmo modo, Luís Eduardo Schoueri⁵⁸ defende que o Estado contemplado pela Constituição de 1988 não é neutro, mas é regido por um papel ativo nas realizações do campo econômico.

Conforme visto acima, a intervenção do Estado sobre o Domínio Econômico indica atuação do Estado em área de titularidade do setor privado (na atividade econômica em sentido estrito), enquanto a atuação estatal diz respeito à ação do Estado tanto em área de titularidade

⁵⁶ BOMFIM, Diego Marcel Costa. **Extrafiscalidade**: identificação, fundamentação, limitação e controle. 2014. Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014, p. 55.

⁵⁷ GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988 (interpretação e crítica)**. 14^a ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 43.

⁵⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p.1.

própria quanto em área de titularidade do setor privado (atuação no campo da atividade econômica em sentido amplo)⁵⁹.

Nesse sentido, a atividade econômica em sentido amplo seria gênero que teria como espécies o serviço público e a atividade econômica em sentido estrito. No art. 173 e seu § 1º, da Constituição Federal, a expressão conota atividade econômica em sentido estrito. Já no artigo 174, a expressão é utilizada em sentido amplo, respeitando à globalidade da atuação estatal como agente normativo e regulador. No artigo 170, *caput*, por sua vez, a atividade econômica conotaria o gênero, e não a espécie⁶⁰.

O Estado pode explorar diretamente a atividade econômica apenas quando for necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo (art. 173, CF); e, mesmo quando atuar como agente regulador da atividade econômica, deve fazer nas atividades de fiscalização e incentivo (art. 174, CF), não se imiscuindo no planejamento das atividades privadas.

Assim, Diego Marcel Costa Bomfim⁶¹ conclui que: i) o Domínio Econômico não deve ser tomado como *locus* natural do Estado; ii) o Estado poderá intervir nesse espaço, em casos especiais regulados pelo próprio ordenamento; iii) mesmo quando não atuante dentro deste espaço de competência constitucionalmente outorgado, o Estado não atua no Domínio Econômico como um particular, mas diante da necessidade de cumprimento das finalidades constitucionalmente impostas.

A regulação como modalidade de intervenção do Estado no Domínio Econômico está prevista no artigo 174 da Constituição e compreende as funções de fiscalização, entendida como atividade de acompanhamento, supervisão e exame das atividades econômicas exercidas pelos agentes competentes; de incentivo, que traduz estímulo, indução das relações econômicas por meio de condições que permitam alcançar finalidades públicas⁶²; e de planejamento, que configura método de qualificar a intervenção, ao torna-la sistematizadamente racional, através da previsão de comportamentos econômicos e sociais futuros, pela formulação explícita de objetivos e pela definição de meios de ação coordenadamente dispostos⁶³.

⁵⁹ GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988 (interpretação e crítica)**. 14ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 92.

⁶⁰ *Ibid.*, p. 107.

⁶¹ BOMFIM, Diego Marcel Costa. **Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle**. 2014. Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014, p. 61.

⁶² BLANCHET, Luiz Alberto; BUBNIAK, Priscila Lais Ton. Análise de Impacto Regulatório: uma ferramenta e um procedimento para a melhoria da regulação. In: **Pensar – Revista de Ciências Jurídicas**, v. 22, n. 3, 2017, p. 3. Disponível em: <https://periodicos.unifor.br/rpen/article/view/4219>. Acesso em: 05 nov 2023.

⁶³ GRAU, Eros Roberto. *op. cit.*, p. 150.

1.4. A regulação e sua evolução ao longo do tempo

O conceito tradicional de regulação é relacionado ao controle exercido pelo Poder Público sobre atividades que possuem valor para a comunidade. Mas, também pode ser compreendido de outras formas. Como um conjunto específico de comandos, onde regulação envolve a promulgação de regras vinculativas por um órgão destinado a esse propósito; ou uma influência estatal deliberada, quando a regulação tem um sentido mais amplo e cobre todas as ações estatais designadas a influenciar o comportamento industrial ou social; ou como todas as formas de controle social ou influência de comportamentos. Assim, a regulação pode não apenas restringir comportamentos e prevenir ocorrência de atividades indesejadas, mas também possibilitar ou facilitar condutas⁶⁴.

Ha-Joon Chang⁶⁵, por exemplo, adota uma definição restrita de regulação, compreendida como a atuação do Estado em prescrever diretamente e proibir condutas dos agentes privados que contrariem o interesse público (que é de difícil conceituação). Assim, exclui a intervenção via tributos indutores. Não é este o conceito adotado neste trabalho.

Por sua vez, Ronaldo Fiani⁶⁶ define regulação econômica de forma mais abrangente, como “a ação do Estado que tem por finalidade a limitação dos graus de liberdade que os agentes econômicos possuem no seu processo de tomada de decisões”. E, mais abrangente ainda é a definição de Egon Bockman⁶⁷, no sentido de que a regulação pública é entendida como “ações estatais dirigidas a influenciar os destinos da economia”.

Dessa forma, a regulação pode ser compreendida em sentido restrito, como o conjunto de normas editadas para disciplinar relações econômicas e fiscalizar o seu cumprimento, com aplicação de sanções e composição de conflitos dela advindos. Por outro lado, pode ser compreendida em sentido mais amplo, correspondendo ao condicionamento, coordenação e

⁶⁴ BALDWIN, Robert; CAVE, Martin; LODGE, Martin. **The Oxford Handbook of Regulation**. New York: Oxford University Press, 2010, p. 2.

⁶⁵ CHANG, Ha-Joon. The economics and politics of regulation. **Cambridge Journal of Economics**, v. 21, n. 6, p. 703-728, 1997, p. 704.

⁶⁶ FIANI, Ronaldo. **Teoria da Regulação Econômica: Estado Atual e Perspectivas Futuras**. Rio de Janeiro: Instituto de Economia/Universidade Federal do Rio de Janeiro, 1998, p. 7. Disponível em: <<https://pantheon.ufrj.br/bitstream/11422/17141/1/RFiani.pdf>>. Acesso em: 04 nov 2023.

⁶⁷ MOREIRA, Egon Bockman. Passado, presente e futuro da regulação econômica no Brasil. **Revista de Direito Público da Economia**, v. 44, p. 87-118, 2013, p. 88. Disponível em: <https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/1741289/mod_resource/content/1/egon%20bockmann%20moreira%20-%20passado%2C%20presente%20e%20futuro%20da%20regula%C3%A7%C3%A3o%20econ%C3%B4mica%20no%20brasil.pdf> Acesso em: 05 nov. 2023.

disciplina da atividade privada. Utilizaremos, neste trabalho, o conceito de Alexandre Aragão⁶⁸, que compreende a regulação como

o conjunto de medidas legislativas, administrativas, convencionais, materiais ou econômicas, abstratas ou concretas, pelas quais o Estado, de maneira restritiva da autonomia empresarial ou meramente indutiva, determina, controla, ou influencia o comportamento dos agentes econômicos, evitando que lesem os interesses sociais definidos no marco da Constituição e os orientando em direções socialmente desejáveis.

Adotando-se essa concepção mais ampla, portanto, percebe-se que se inclui no conceito de regulação também o fomento e a imposição de tributos com fins não arrecadatários, mas de indução de comportamentos.

Afinal, abrange-se não apenas a regulação denominada *hard*, a qual a autoridade competente estabelece ordens a serem cumpridas pelos agentes econômicos, sob pena de sanções negativas, mas também *soft*. A regulação *soft* se estrutura através de incentivos e desestímulos, e não ordens mandamentais, tendo como sua marca a liberdade do agente econômico, que é o que se verifica na utilização dos tributos indutores, com finalidade extrafiscal⁶⁹.

Conforme Egon Bockman⁷⁰ propugna, a regulação pode ser compreendida em seu aspecto objetivo, como conjunto de atos e medidas estatais que busca garantir a observância dos princípios da ordem econômica no mercado, a devida e correta prestação de serviços públicos e o incentivo e fomento para implementação das políticas públicas respectivas a cada segmento da economia. E em seu aspecto subjetivo, como processo estatal de normatização, fiscalização, incentivo, planejamento e mediação da atividade econômica dos particulares, com o fim de conjugar os interesses destes com os interesses públicos e coletivos, envolvidos no mercado.

Quanto à evolução da regulação ao longo do tempo, certo é que passou por diversos períodos. Em um primeiro período da regulação, esta surge como um resultado espontâneo e

⁶⁸ ARAGÃO, Alexandre Santos de. **Agências Reguladoras e a Evolução do Direito Administrativo Econômico**. 3ª Edição. Rio de Janeiro. Editora Forense, 2002, p. 40.

⁶⁹ MOREIRA, Egon Bockman. Passado, presente e futuro da regulação econômica no Brasil. **Revista de Direito Público da Economia**, v. 44, p. 87-118, 2013, p. 96. Disponível em: <https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/1741289/mod_resource/content/1/egon%20bockmann%20moreira%20-%20passado%20presente%20e%20futuro%20da%20regula%C3%A7%C3%A3o%20econ%C3%B4mica%20no%20brasil.pdf> Acesso em: 05 nov. 2023.

⁷⁰ BLANCHET, Luiz Alberto; BUBNIAK, Priscila Lais Ton. Análise de Impacto Regulatório: uma ferramenta e um procedimento para a melhoria da regulação. In: **Pensar – Revista de Ciências Jurídicas**, v. 22, n. 3, 2017, p. 4. Disponível em: <https://periodicos.unifor.br/rpen/article/view/4219>. Acesso em: 05 nov 2023.

pouco planejado das transformações por que passava a base produtiva das economias avançadas na virada do século⁷¹.

Em seguida, entre 1945 e 1970, houve um aumento do nível de intervenção governamental ao redor do mundo, que coincidiu com uma época de prosperidade material⁷². Trata-se de período de institucionalização, na qual a regulação da atividade econômica passa a ser desenvolvida por corpos técnicos qualificados, no interior de instituições governamentais com atribuições bem definidas⁷³.

Nessa fase, uma série de desenvolvimentos teóricos surgiram na área da economia do bem-estar⁷⁴ para fornecer justificativas sistemáticas para a intervenção estatal. Além do desenvolvimento da macroeconomia keynesiana, os desenvolvimentos do bem-estar econômico e da economia do desenvolvimento levaram à sofisticação dos argumentos intervencionistas⁷⁵.

Dentre as teorias, surgiu a dos bens públicos, que trata sobre a dificuldade de exclusão de não pagadores diante de bens não exclusivos, não rivais, o que justifica a regulação do setor. Do mesmo modo, foram analisadas as externalidades, que, quando existem, geram divergência dos custos e benefícios sociais, necessitando de intervenção estatal para assegurar o equilíbrio. Afirma Ha-Joon Chang⁷⁶ que essas teorias sugerem que o Estado se envolva na provisão de bens públicos, utilizando-se de impostos e subsídios para encorajar atividades com externalidades positivas e desencorajar as atividades com externalidades negativas.

A Década de 1970, por sua vez, trouxe um período de transição, pois a economia mundial testemunhou o fim da sua “era de ouro” e ingressou em novo período com economia com menor performance de desempenho, com as crises do petróleo e da dívida. Diante dessas dificuldades, houve uma maior defesa de redução da intervenção estatal e desenvolvimento das

⁷¹ FIANI, Ronaldo. **Teoria da Regulação Econômica**: Estado Atual e Perspectivas Futuras. Rio de Janeiro: Instituto de Economia/Universidade Federal do Rio de Janeiro, 1998, p. 9. Disponível em: <<https://pantheon.ufrj.br/bitstream/11422/17141/1/RFiani.pdf>>. Acesso em: 04 nov 2023.

⁷² Contudo, ressalta Ha-Joon Chang que houve diferenças significativas entre os regimes regulatórios de países mais desenvolvidos dos demais, pois, nos primeiros, a ênfase foi na correção das falhas de mercado, enquanto que, nos segundos, concentrou-se em objetivos desenvolvimento (CHANG, Ha-Joon. The economics and politics of regulation. **Cambridge Journal of Economics**, v. 21, n. 6, p. 703-728, 1997, p. 708).

⁷³ FIANI, Ronaldo. op. cit., p. 9/10.

⁷⁴ PIGOU, Arthur Cecil. The Economics of Welfare. London, Macmillan, 1932. **The Oline Library of Liberty**. Disponível em <https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4154221/mod_resource/content/0/Pigou-The_Economic_of_Welfare_1920.pdf>. Acesso em: 20 dez. 2023.

⁷⁵ CHANG, Ha-Joon. The economics and politics of regulation. **Cambridge Journal of Economics**, v. 21, n. 6, p. 703-728, 1997, p. 708.

⁷⁶ Ibid., p. 707.

teorias pró-mercado. Surge, nesse período, teorias econômicas de falhas de governo, por exemplo⁷⁷.

Também houve inclusão dos temas sociais (como proteção do consumidor, normas trabalhistas e proteção ambiental) nos problemas da regulação, que antes se ocupava apenas das questões econômicas.

Por fim, de 1980 até os dias atuais, a onda contra a regulação e a intervenção estatal se espalharam por todo o mundo. Houve a redução da adesão ao keynesianismo e da carga tributária imposta pelo estado de bem-estar, com a preocupação de que regulação excessiva estaria impedindo o crescimento dos Estados, diante da deterioração da performance econômica vista durante a década de 1970. Assim, no contexto de uma desilusão mais ampla com a eficácia e deseabilidade da intervenção estatal, muitos países embarcaram num caminho de extensa reforma regulatória, principalmente (se não exclusivamente) na forma de desregulamentação⁷⁸.

1.5. As causas da regulação

A literatura identifica dois tipos de causas econômicas para a regulação. A primeira, as falhas de mercado, entendidas como situações de anormalidade de efeitos danosos, potenciais ou efetivos, ao devido processo competitivo de determinado nicho da economia, que geram resultados negativos para o bem-estar socioeconômico da população⁷⁹. A segunda, relacionada com as próprias características do processo de regulação. Nesse caso, a ação governamental não teria apenas o objetivo de corrigir eventuais falhas de mercado, mas também gerar o maior grau de apoio político para o agente responsável pela intervenção governamental.⁸⁰

Além dessas causas, é certo que, em uma segunda onda intervencionista, a regulação também passou a orientar a garantia de direitos de minorias e promoção de valores políticos, sociais, culturais e ambientais⁸¹. No caso brasileiro, seguindo os preceitos previstos nos artigos 1º, 3º e 170 da Constituição Federal.

Quanto às falhas de mercado, cita-se a assimetria de informações, quando um dos agentes econômicos ou regulador não possuem conhecimento sobre como o mercado opera, ou

⁷⁷ CHANG, Ha-Joon. The economics and politics of regulation. **Cambridge Journal of Economics**, v. 21, n. 6, p. 703-728, 1997, p. 708.

⁷⁸ Ibid., p. 712.

⁷⁹ BLANCHET, Luiz Alberto; BUBNIAK, Priscila Lais Ton. Análise de Impacto Regulatório: uma ferramenta e um procedimento para a melhoria da regulação. In: **Pensar – Revista de Ciências Jurídicas**, v. 22, n. 3, 2017, p. 5. Disponível em: <https://periodicos.unifor.br/rpen/article/view/4219>. Acesso em: 05 nov 2023.

⁸⁰ BARRIONUEVO FILHO, Arthur; LUCINDA, Cláudio Ribeiro. Teoria da regulação. In: BIDERMAN, Ciro e ARVANTE, Paulo (org.). **Economia do setor público no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004, p. 48.

⁸¹ BLANCHET, Luiz Alberto; BUBNIAK, Priscila Lais Ton. op. cit., p. 05.

detêm informações imperfeitas, podendo gerar condutas abusivas por parte de agentes econômicos, devendo-se tutelar os que se encontram em posição de hipossuficiência⁸². Outro exemplo é a existência de monopólio natural, em que a quantidade da demanda em um determinado mercado deveria ser produzida, dadas as economias de escala, para atingir o menor custo possível, por somente um agente econômico⁸³. Além destes, existem as externalidades.

As externalidades são ações realizadas por empresas ou indivíduos que afetam, positiva ou negativamente, outras empresas ou indivíduos, sem considerar esses impactos⁸⁴. Quando o benefício social de determinada ação é superior ao seu benefício privado, diz-se que existe uma externalidade positiva. Por sua vez, quando o custo social é maior que o custo privado, há externalidade negativa (como acender um cigarro em ambiente fechado e a poluição de rios por empresas).

No caso da externalidade negativa, há uma falha de mercado, pois o “equilíbrio competitivo é ineficiente, dado que não existe uma igualdade entre o custo marginal social e o benefício marginal social”⁸⁵.

Assim, com a presença das externalidades, as livres forças do mercado não levam a economia a um equilíbrio eficiente, de modo que se demanda que seja criado mecanismo para desestimular a ação - podendo ser, inclusive, a própria intervenção governamental.

As formas de correção da externalidade são⁸⁶: i) a definição dos direitos de propriedade, a partir do Teorema de Coase⁸⁷, desde que os custos de transação sejam baixos; ii) a sua internalização, ou seja, a imposição de que as externalidades componham o sistema de preços, desestimulando condutas prejudiciais⁸⁸; e iii) a intervenção governamental.

A intervenção governamental pode ser feita de através de mecanismos baseados no mercado, que ocorrem normalmente via imposição de tributo ou multa, introdução de um

⁸² BLANCHET, Luiz Alberto; BUBNIAK, Priscila Lais Ton. Análise de Impacto Regulatório: uma ferramenta e um procedimento para a melhoria da regulação. In: **Pensar – Revista de Ciências Jurídicas**, v. 22, n. 3, 2017, p. 5. Disponível em: <https://periodicos.unifor.br/rpen/article/view/4219>. Acesso em: 05 nov 2023.

⁸³ BARRIONUEVO FILHO, Arthur; LUCINDA, Cláudio Ribeiro. Teoria da regulação. In: BIDERMAN, Ciro e ARVANTE, Paulo (org.). **Economia do setor público no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004, p. 48.

⁸⁴ ANDRADE, Eduardo de Carvalho. Externalidades. In: BIDERMAN, Ciro e ARVANTE, Paulo (org.). **Economia do setor público no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004, p. 16.

⁸⁵ Ibid., p. 18.

⁸⁶ Ibid., p. 22.

⁸⁷ Nessa fase, há extensão da literatura sobre direitos de propriedade, originada com Coase (1960) para questões relativas à regulação, quando se compreende que os problemas de externalidade são, em certo sentido, problemas de ausência de definição de direitos de propriedade (CHANG, Ha-Joon. The economics and politics of regulation. **Cambridge Journal of Economics**, v. 21, n. 6, p. 703-728, 1997, p. 716).

⁸⁸ BLANCHET, Luiz Alberto; BUBNIAK, Priscila Lais Ton. op. cit., p. 05.

subsídio ou a venda de direitos de poluição; ou através de regulamentação, quando poderá proibir, limitar ou impor determinadas práticas⁸⁹.

Quanto à imposição de um tributo, como o Imposto Seletivo, tema deste trabalho, certo é que, quando existe a externalidade negativa, o custo marginal privado é menor do que o social. Assim, o objetivo da introdução do tributo é alterar o custo marginal privado, igualando-o ao social, gerando alteração do preço de equilíbrio. Nesse momento, o agente privado passa a receber a sinalização correta do mercado e incorpora nas suas decisões os custos corretos de suas ações. Esse tributo é denominado de corretivo ou Pigouviano⁹⁰. Dessa forma, desincentiva-se os agentes econômicos a realizar atividades consideradas indesejadas quando em excesso (como as fábricas poluidoras, os motoristas que congestionam as ruas e os fumantes).

De fato, quando se utiliza do instrumento tributário como meio de internalizar as externalidades, transferem-se os custos ao mercado, mediante o preço, cabendo aos produtores e consumidores decidirem sobre o sucesso ou insucesso de um produto. Dessa maneira, benefícios fiscais ou aumentos de carga tributária podem induzir os consumidores a se aproximar ou afastar de determinados produtos. Em todos os casos, privilegia-se o mercado como centro decisório para determinar quem vai produzir (ou consumir) e quanto será produzido (ou consumido)⁹¹.

Assim, compreende-se que existem falhas de mercado que geram ineficiências, as quais demandam intervenção do Estado para correção, inclusive mediante a tributação – e seus efeitos extrafiscais. É o que Luís Eduardo Schoueri⁹² denomina de “duplo dividendo” dos tributos corretivos: ao mesmo tempo em que os tributos servem para a arrecadação (primeiro dividendo), corrigem falhas de mercado (segundo dividendo). Percebe-se, portanto, que o efeito indutor/extrafiscal da norma tributária pode permitir que a livre concorrência seja aperfeiçoada. Desse modo, a livre concorrência pode ser o fundamento da utilização da norma, ao mesmo tempo que é utilizado para a sua contenção, como se verá a frente.

1.6. Princípio da neutralidade tributária

⁸⁹ ANDRADE, Eduardo de Carvalho. Externalidades. In: BIDERMAN, Ciro e ARVANTE, Paulo (org.). **Economia do setor público no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004, p. 26.

⁹⁰ *Ibid.*, p. 26.

⁹¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário e ordem econômica. In: TÔRRES, Heleno Taveira. **Tratado de Direito Constitucional Tributário**: estudos em homenagem a Paulo de Barros de Carvalho. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 541.

⁹² SCHOUERI, Luís Eduardo. Livre concorrência e tributação. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2007, v. 11, p. 244.

A ideia de neutralidade, em termos ideais, é veiculada pela regra de Edimburgo *leave-them-as-you-find-them-rule of taxation*, pressupondo-se (em conformidade com as doutrinas liberais clássicas) que a distribuição de rendas vigente seria não apenas justa, do ponto de vista moral-racional, mas ótima, do ponto de vista econômico⁹³.

Assim, considerando a função dos tributos de acordo com o pensamento liberal econômico, a tributação deveria funcionar primordialmente com o objetivo de angariar recursos financeiros para o atingimento de objetivos pelo Estado, devendo influir o mínimo possível sobre as decisões dos agentes econômicos. A tributação, portanto, deveria ser neutra, sob o fundamento da eficiência⁹⁴.

No Século XIX, o teorema de Walras dispunha que toda a economia competitiva seria eficiente, ou seja, os indivíduos e empresas, tomando decisões descentralizadamente e buscando seu próprio benefício, garantiriam a eficiência da econômica. Caso se tomasse como base essa teoria, fatalmente os tributos produziriam distorção, pois influenciariam os comportamentos dos agentes econômicos⁹⁵.

Nesse sentido é o posicionamento de Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira⁹⁶ sobre a neutralidade econômica da tributação, pois propugna que o Estado deve implementar suas políticas públicas com o mínimo de efeitos para a sociedade, e a sua influência sobre as decisões econômicas dos agentes privados deve influenciar o mínimo possível no sistema de formação de preços, sob pena de gerar ineficiência geral do sistema econômico.

Porém, afeiçoa-se, aqui, com a compreensão de autores como Roberto Ferraz⁹⁷ e Luís Eduardo Schoueri, os quais entendem que essa ideia de neutralidade se revelou utópica, compreendendo que, qualquer que seja o tributo, haverá, em maior ou menor grau, a influência sobre o comportamento dos contribuintes, que serão desestimulados a práticas que levem à tributação.

⁹³ FERRAZ, Roberto. “O Princípio da Capacidade Contributiva na Tributação Ambientalmente Orientada”. In: Idem. (Coord.). **Princípios e Limites da Tributação 2** – Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 537.

⁹⁴ BOMFIM, Diego Marcel Costa. **Extrafiscalidade**: identificação, fundamentação, limitação e controle. 2014. Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014, p. 70.

⁹⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. Livre concorrência e tributação. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2007, v. 11, p. 244.

⁹⁶ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. Direito tributário e análise econômica do direito: contribuições e limites. **Revista da FESDT**. Porto Alegre, n° 3, p. 185-205, jan./jun. 2009, p. 202. Disponível em: <<https://fesdt.org.br/docs/revistas/3/artigos/11.pdf>>. Acesso em: 05 nov. 2023.

⁹⁷ FERRAZ, Roberto. op. cit., p. 537.

O conceito dos “tax announcement effects” foi cunhado por Arthur Cecil Pigou⁹⁸ para designar a alteração no comportamento do contribuinte quando toma conhecimento que pode sofrer a incidência de um novo imposto, de modo que o simples anúncio de uma alteração na legislação tributária pode provocar amplos efeitos econômicos, antes mesmo do imposto ser instituído (é o denominado “efeito de anúncio”). Por outro lado, na hipótese do contribuinte tomar conhecimento de um imposto já existente e cujo ônus até então não havia levado em consideração, há o “efeito de sinalização”⁹⁹.

Dessa feita, o tributo gera efeitos sobre o equilíbrio pré-existente, implicando ineficiência econômica, sendo a medida da ineficiência econômica gerada pelo tributo denominada de *deadweightloss*. Cabe ao legislador, diante disso, a ponderação do montante de ineficiência a ser tolerada por conta da necessidade de obter recursos para o Estado¹⁰⁰.

Nesse sentido, a doutrina vem trabalhando com o entendimento de que, na realidade, a neutralidade tributária não deve significar a mera não interferência do tributo sobre a economia, mas sim a neutralidade da tributação em relação à livre concorrência, visando a garantir um ambiente de igualdade de condições competitivas. Como dispõe Luís Eduardo Shcoueri¹⁰¹: “em termos práticos, a neutralidade fiscal significa que produtos em condições similares devem estar submetidos à mesma carga fiscal”.

Ao citar autores que desenvolvem o raciocínio nesse sentido, Roberto Ferraz¹⁰² advoga que é possível analisar a neutralidade da imposição sob o prisma da concorrência, ou seja, de que a política fiscal se abstenha de intervenção que prejudique o mecanismo competitivo do mercado, exceto quando seja indispensável para corrigir imperfeições da concorrência, promovendo a igualdade de condições entre os concorrentes.

⁹⁸ PIGOU, Arthur Cecil. *The Economics of Welfare*. London, Macmillan, 1932. **The Oline Library of Liberty**. Disponível em <https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4154221/mod_resource/content/0/Pigou-The_Economic_of_Welfare_1920.pdf>. Acesso em: 20 dez. 2023.

⁹⁹ ROTHMANN, Gerd Willi. *Tributação, Sonegação e Livre Concorrência*. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). **Princípios e Limites da Tributação 2 – Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 334.

¹⁰⁰ SCHOUEIRI, Luís Eduardo. *Tributação e indução econômica: os efeitos econômicos de um tributo como critério para sua constitucionalidade*. In: FERRAZ, Roberto (coord.). **Princípios e limites da tributação 2 - Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 144.

¹⁰¹ SCHOUEIRI, Luís Eduardo. *Livre concorrência e tributação*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2007, v. 11, 254.

¹⁰² FERRAZ, Roberto. “O Princípio da Capacidade Contributiva na Tributação Ambientalmente Orientada”. In: Idem. (Coord.). **Princípios e Limites da Tributação 2 – Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 538.

Nesse sentido, Gerd Willi Rothmann¹⁰³ afirma que o que se quer designar com a neutralidade é o “princípio da neutralidade concorrencial dos impostos”. Para tal, parte-se da premissa de que a concorrência é essencial para a Ordem Econômica, pois garante uma aproximação à otimização da alocação dos recursos e atribui validade às escalas individuais de preferência dos agentes econômicos. Assim, afirma que o princípio da neutralidade concorrencial envolve dois aspectos: i) um negativo, no sentido de que a política fiscal não deve intervir no mecanismo concorrencial, pois já possuiria uma concorrência quase perfeita; ii) um positivo, quando for conveniente adotar política fiscal para fomentar a concorrência, quando a livre concorrência se mostrar imperfeita.

Do mesmo modo, Tercio Sampaio¹⁰⁴ propugna que o princípio da neutralidade do Estado perante a livre concorrência tem como característica a não interferência estatal diante dos agentes privados, não devendo ser criadora de privilégios na concorrência de um mercado relevante. Nesse sentido, o Estado, como agente normativo e regulador, deve atuar em nome do interesse comum, guardando sua imparcialidade própria.

Dessa forma, a neutralidade concorrencial garantiria a igualdade de chances aos agentes econômicos.

De maneira semelhante ao sentido positivo citado por Gerd Willi Rothmann, afirma Ricardo Lobo Torres¹⁰⁵ que “ao Estado Fiscal incumbe não apenas se manter neutro frente à concorrência, mas também lhe compete promover o ambiente propício ao desenvolvimento das forças de mercado”.

A neutralidade concorrencial, portanto, não significa a abstenção do Estado para correção de desequilíbrios concorrenciais, inclusive quando provocados pela tributação¹⁰⁶. Assim, como exemplos de aspecto positivo da neutralidade concorrencial, cita-se os dispositivos da Constituição Federal: artigo 146-A, que, a partir da EC 42/03, permite que sejam criados, por lei complementar, critérios especiais de tributação, para prevenir desequilíbrios na concorrência. Cita-se também o art. 179 da Constituição Federal, que prevê tratamento jurídico diferenciado às microempresas e empresas de pequeno porte; as regras de imunidade ou isenção

¹⁰³ ROTHMANN, Gerd Willi. Tributação, Sonegação e Livre Concorrência. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). **Princípios e Limites da Tributação 2** – Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 341.

¹⁰⁴ FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. **Direito constitucional**: liberdade de fumar, privacidade, estado, direitos humanos e outros temas. 1ª ed., São Paulo: Manole, 2007, p. 368.

¹⁰⁵ TORRES, Ricardo Lobo. “Interação entre Princípios Constitucionais Tributários e Princípios da Ordem Econômica”. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). **Princípios e Limites da Tributação 2** – Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p; 494.

¹⁰⁶ FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. op. cit., p. 370.

da exportação de bens e serviços (art. 153, §3º, III; art. 155, §2º, X, a; art. 156, §3º, II; art. 149, §2º, I, CF); as normas que preveem incentivos fiscais para equilíbrio do desenvolvimento econômico e social entre as diferentes regiões do país (art. 151, I, art. 170, VII, CF e art. 40 do ADCT).

Como aspecto negativo, por sua vez, cita-se o artigo 173, §4º da Constituição Federal, que prevê que a lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e aumento arbitrário dos lucros; e o artigo art. 174 da Constituição Federal, que dispõe sobre a função fiscalizatória do Estado regulador.

Assim, considerando-se que o princípio da neutralidade relembra o dever estatal de tratar com imparcialidade os agentes econômicos que se encontram em uma mesma situação, de modo a não gerar privilégios desarrazoados, mas respeitar o princípio da igualdade, pode-se compreender a neutralidade tributária como uma regra jurídica que impede a utilização da tributação como instrumento de indução comportamental sem que existam justificativas previstas pelo ordenamento¹⁰⁷.

1.7. Funções fiscal e extrafiscal dos tributos

A tributação exerce a importante função de arrecadação de fundos para custeio das atividades estatais, considerando que os tributos são a principal fonte de arrecadação de recursos¹⁰⁸. Assim, diferentemente da sanção, que também pode ser uma prestação patrimonial coativa, pretende-se arrecadar dinheiro, e não castigar uma conduta antijurídica.

Essa função já foi considerada a única admitida à tributação. Contudo, a tributação passa a ser vista, também, como instrumento de intervenção do Estado no Domínio Econômico e Social, para atingimento de finalidades constitucionalmente previstas e promoção de direitos fundamentais, de forma que também pode ter uma função extrafiscal.

O Direito Financeiro é uma ciência jurídica que regula a atividade financeira, entendida como a atuação dos entes públicos com a finalidade a obtenção de recursos financeiros para subsidiar as necessidades públicas. Assim, a atividade financeira tem como ponto diferencial –

¹⁰⁷BOMFIM, Diego Marcel Costa. **Extrafiscalidade**: identificação, fundamentação, limitação e controle. 2014. Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014, p. 83.

¹⁰⁸BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 16ª ed., Atualizada por Dejalma de Campos. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 149.

da atividade administrativa, por exemplo – a sua instrumentalidade¹⁰⁹. Afinal, o dinheiro é um instrumento para alcançar outros fins.

Com efeito, a atividade financeira se diferencia da atividade administrativa em geral, porque esta é uma atividade final, por estar orientada à provisão de bens e serviços públicos, enquanto a primeira pretende cumprir uma função auxiliar para que o Estado alcance outros fins. É uma atividade que possibilita a realização de outras atividades¹¹⁰.

Por meio do tributo se objetiva obter recursos monetários para financiar o gasto público, podendo-se afirmar que a natureza instrumental do tributo se materializa na sua finalidade fiscal. Dessa forma, de alguma maneira, a tributação extrafiscal serve para alcançar diretamente uma necessidade coletiva, afastando-se da instrumentalidade financeira e aproximando-se da atividade administrativa.

Nesse sentido dispõe Juan Enrique Varona Alabern¹¹¹ que o direito financeiro é o Direito da atividade financeira, ou seja, da atividade realizada por entes públicos para a obtenção de fundos para financiar o gasto público. A finalidade fiscal é essencial para a atividade financeira e constitui a expressão do seu caráter instrumental. Assim, na medida em que o tributo extrafiscal alcança diretamente fins de interesse público, se relativiza a natureza instrumental da atividade financeira.

Para o autor, esse paradoxo, na realidade, deve ser resolvido lembrando-se que os impostos genuinamente extrafiscais são uma exceção à regra geral. Ademais, caso esses tributos não arrecadem dinheiro, significa que alcançaram a finalidade extrafiscal, sendo provável que tenham que ser suprimidos. E, se são fonte de arrecadação, conservam (ainda que em menor medida), a vertente arrecadatória, de modo que estão cumprindo com a instrumentalidade própria da atividade financeira¹¹².

Luis Manuel Alonso González¹¹³ relembra que essa instrumentalidade se faz presente não apenas mediante a obtenção de arrecadação pecuniária para o gasto público, mas também dirigindo o tributo para o alcance de outros fins amparados pela Constituição. Afirma, assim,

¹⁰⁹ Pedro Adamy defende que o direito em si seria instrumental, pois não é um fim em si mesmo. Trata-se, na realidade, de um instrumento de regulação de condutas e indução de comportamentos, com vistas a uma finalidade estatal. (ADAMY, Pedro. Instrumentalização do Direito Tributário. In: ÁVILA, Humberto. **Fundamentos do Direito Tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012, p. 302/308).

¹¹⁰ GONZÁLEZ, Luis Manuel Alonso. **Los Impuestos Autonomicos de caracter extrafiscal**. Madrid: Marcial Pons, 1995, p. 11.

¹¹¹ ALABERN, Juan Enrique Varona Alabern. **Extrafiscalidad y dogmática tributaria**. Madrid: Marcial Pons, 2009, p. 158.

¹¹² Ibid., p. 162.

¹¹³ GONZÁLEZ, Luis Manuel Alonso. op. cit., p. 12.

que os fins sociais, econômicos e políticos são também objetivos a serem perseguidos pelos tributos, ainda que não sejam seu objetivo principal, mas complementar.

Em sentido similar, Pedro Adamy¹¹⁴ argumenta que os fins são a expressão dos efeitos pretendidos com determinada conduta, de forma que não se pode renunciar às finalidades, pois são a base da ação humana e dos dispositivos legais. Nesse sentido, o direito atua tanto concedendo incentivos ou desincentivos a determinada conduta, quanto definindo quais finalidades estatais são legítimas e devem ser perseguidas.

Dessa maneira, o direito tributário teria essa natureza instrumental (que defende Pedro Adamy ser a natureza de todo o direito), induzindo os comportamentos por meio da criação de situações em que o contribuinte será premiado ou penalizado economicamente diante da possibilidade de adoção do comportamento julgado socialmente desejável. Contudo, ressalta que existe o risco da hipertrofia na busca de objetivos estatais por meio do direito tributário, sendo necessário a definição de meios de controle específicos para que não haja abusos¹¹⁵.

Walter Barbosa Corrêa¹¹⁶ explicita que a doutrina no trato da extrafiscalidade está dividida em duas correntes fundamentais. A primeira, que prevaleceu até 1939, segundo a qual, sob perspectiva do liberalismo econômico, a intervenção do Estado nas atividades individuais seria um abuso, de modo que o tributo apenas teria a função de arrecadar valores. Essa corrente embasava-se no princípio da neutralidade tributária, conforme visto acima, propugnando que o tributo não serviria para estimular quaisquer atividades. Assim, qualquer tributo que não tivesse objetivo exclusivamente fiscal não teria natureza tributária, mas seria exercício inconstitucional do poder de tributação.

Já a segunda corrente vigora atualmente, a qual admite, de forma indispensável, a aplicação do fenômeno da extrafiscalidade – a qual, “em suma e em termos singelos, constitui juridicamente, um fim objetivado pela lei financeira”¹¹⁷. Assim, não é fim exclusivo da obrigação tributária, mas, apenas, um fim que objetiva certas leis financeiras.

Diante dessa segunda corrente, entende-se não existe inconveniente em que essa função arrecadatória se combine com um propósito extrafiscal, que objetive atingir outros fins de

¹¹⁴ ADAMY, Pedro. Instrumentalização do Direito Tributário. In: ÁVILA, Humberto. **Fundamentos do Direito Tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012, p. 302.

¹¹⁵ Ibid., p. 303.

¹¹⁶ CORRÊA, Walter Barbosa. **Contribuição ao estudo da extrafiscalidade**. 1964. Tese (Livre-docência) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 1964, p. 40.

¹¹⁷Ibid., p. 48.

interesse comum amparados pela Constituição, como proteger a saúde, o meio ambiente, redistribuir renda, evitar a especulação imobiliária, etc¹¹⁸.

Gabriel Casado Ollero¹¹⁹ afirma que a extrafiscalidade é uma expressão vaga que pretende designar tudo que se afasta da função financeira, do fim arrecadatório próprio da imposição tributária.

Na realidade, acredita que todo tributo terá consequências não fiscais, de modo que as funções fiscais e extrafiscais do tributo são dois fenômenos que se apresentam como duas caras de uma mesma realidade. Inclusive, como visto, a tributação extrafiscal seria fenômeno antigo (como visto nos exemplos citados anteriormente), ainda que tenha se tornado mais ostensivo com a incessante multiplicidade e complexidade dos fins constitucionalmente atribuídos ao Estado e com a progressiva funcionalização da atividade financeira dos entes públicos.

Dessa feita, a própria constitucionalização das funções e dos fins atribuídos ao Estado provocou uma progressiva funcionalização da atividade financeira e da Fazenda Pública, que não se limita a fornecer os meios para que a atividade financeira cumpra seus fins, mas pode cumprir diretamente importantes fins estatais de política econômica, de redistribuição de renda e outros¹²⁰.

Essa realidade incentivou o crescimento de uma versatilidade institucional (um mesmo instrumento ou instituto jurídico se presta a cumprir distintas funções) e funcional/operativa (uma mesma finalidade pode ser atendida por institutos diversos) que permitem maior margem de subjetividade administrativa.

Essa fungibilidade e ambivalência funcional dos elementos constitutivos da Fazenda é particularmente perceptível no instrumento tributário como recurso financeiro que deixou de conceber-se exclusivamente como instrumento de arrecadação, para ser diretamente utilizado para satisfação de fins e necessidades públicas¹²¹, caso dos tributos extrafiscais.

De qualquer maneira, todas as normas tributárias devem estar sempre orientadas a atender objetivos públicos, não podendo permitir que privilégios sejam instituídos, ou perseguições e punições sejam perpetradas. As normas tributárias com fins fiscais visam a arrecadar valores para usufruí-los em determinada finalidade. Ou seja, há uma finalidade de angariar recursos via distribuição igualitária da carga tributária. Os objetivos públicos serão

¹¹⁸ ALABERN, Juan Enrique Varona Alabern. **Extrafiscalidad y dogmática tributaria**. Madrid: Marcial Pons, 2009, p. 18

¹¹⁹ OLLERO, Gabriel Casado. **Los fines no fiscales de los tributos em el ordenamiento español**. Facultad de Derecho, Universidad Panamericana, 1991. Disponível em: <<https://revistas-colaboracion.juridicas.unam.mx/index.php/ars-iuris/article/view/2005/1887>>. Acesso em: 30 out. 2023, p. 38.

¹²⁰ Ibid., p. 43.

¹²¹ Ibid., p. 49.

alcançados a partir do gasto, da despesa, enquanto que, nas normas tributárias extrafiscais, o objetivo público pode ser alcançado pela própria imposição ou exoneração do tributo. É, certo, da mesma forma, que esses modelos podem ser combinados¹²².

A partir do exercício da função extrafiscal, com indução comportamental, a tributação extrafiscal pode alcançar seus objetivos, os quais podem ser escolhidos quando da sua instituição. Contudo, não são de liberdade completa do legislador, mas este se encontra vinculado ao fins previstos pelo próprio texto constitucional¹²³.

Existe uma dificuldade em se separar de forma criteriosa os tributos fiscais e extrafiscais, pois, a rigor, não existiriam tributos possuindo apenas uma dessas funções, de modo que foi desenvolvido o raciocínio segundo o qual haveria tributos que exerceriam preponderantemente funções fiscais ou extrafiscais¹²⁴.

Na realidade, um tributo, em contextos diferentes, pode ser utilizado com funções fiscais, extrafiscais ou ambas, não sendo possível a caracterização estática, ainda que com base na preponderância¹²⁵. A extrafiscalidade não é inerente ao conceito de tributo, mas certa dose de extrafiscalidade é inevitável¹²⁶.

Com efeito, conforme propugna Luís Eduardo Schoeuri¹²⁷, as normas tributárias podem ter funções fiscais e extrafiscais, e a função extrafiscal pode ser segregada entre funções distributiva, simplificadora e indutora (extrafiscal em sentido estrito). Nesse sentido, as funções não se excluem, podendo estar presentes em uma mesma norma.

Assim, utilizando essa classificação, as normas indutoras são aquelas empregadas na sua função extrafiscal indutora, de modo que as normas tributárias indutoras são uma espécie do gênero extrafiscalidade. O gênero da extrafiscalidade diz respeito à tributação orientada para fins diversos da arrecadação. Dessa maneira, o termo extrafiscalidade pode se referir a um gênero e a uma espécie¹²⁸.

No mesmo sentido, Martha Toribio Leão¹²⁹ realiza diferenciação entre a extrafiscalidade em sentido amplo, a qual incluiria não apenas normas indutoras, mas também outras normas

¹²²BOMFIM, Diego Marcel Costa. **Extrafiscalidade**: identificação, fundamentação, limitação e controle. 2014. Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014, p. 28.

¹²³Ibid., p. 30

¹²⁴Ibid., p. 26.

¹²⁵Ibid., p. 26.

¹²⁶ ALABERN, Juan Enrique Varona Alabern. **Extrafiscalidad y dogmática tributaria**. Madrid: Marcial Pons, 2009, p. 45.

¹²⁷ SCHOUEIRI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 27.

¹²⁸ Ibid., p. 32.

¹²⁹ LEÃO, Martha Toribio. **Controle da extrafiscalidade**. Série Doutrina Tributária, v. XVI. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 45.

com finalidades razões não fiscais; e a extrafiscalidade em sentido estrito, que seriam as normas com consciente estímulo ao comportamento dos indivíduos, sem ter como fundamento principal a arrecadação de recursos pecuniários.

Pautando-se nessa diferenciação, ressalta-se que, neste trabalho, **será adotado o termo extrafiscalidade em sentido estrito**, como norma tributária indutora, instrumento tributário para finalidades regulatórias de comportamentos sociais, econômicos ou políticos. Não se realizará a distinção das normas tributárias indutoras, portanto, considerando que a própria extrafiscalidade em sentido estrito constitui o conceito das normas com consciente estímulo ao comportamento dos indivíduos.

Quanto aos critérios jurídicos para a aferição da extrafiscalidade, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes¹³⁰ aponta que se pode identificar as normas extrafiscais mediante o uso de palavras de significado intencional, sejam estimuladoras ou desencorajadoras. Uma outra forma de aferição da intenção extrafiscal seria a relação entre normas gerais e especiais. Diversos tributos são estabelecidos por normas gerais, ao passo que normas especiais determinam fórmulas extrafiscais de tributação para incentivar, quando reduzem a exigência tributária, bem como desestimular, quando a amplificam. Também afirma que um indicativo da função extrafiscal do tributo seria a presença de critérios não-essenciais na regra de incidência.

Luís Eduardo Schoueri¹³¹ afirma que, em geral, os autores que aceitam a diferenciação entre normas tributárias fiscais e extrafiscais se baseiam no critério finalístico – se o objetivo é a arrecadação ou um objetivo diverso. Esse critério finalístico pode ser buscado por uma análise subjetiva, perquirindo qual a finalidade do legislador, objetiva, ou pela combinação de elementos objetivos e subjetivos. Esse critério é criticado em razão da impossibilidade de investigação dessa intenção do legislador, e da possibilidade de instauração de arbítrio¹³².

Nesse sentido, Luís Eduardo Schoueri¹³³ defende que a identificação das normas tributárias indutoras não se satisfaz por critério de finalidade, mas deve-se dar enfoque pragmático para sua identificação, devendo considerar os efeitos da norma, a partir das suas funções eficaciais. Propugna que os efeitos gerados pelas normas sejam levados em consideração, e, no caso de normas tributárias extrafiscais, considerando a concreta realização pelos destinatários das condutas estimuladas ou desestimuladas normativamente.

¹³⁰MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. **Extrafiscalidade**: análise semiótica. 2009. Tese (Doutorado) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009, p. 221.

¹³¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 17.

¹³²BOMFIM, Diego Marcel Costa. **Extrafiscalidade**: identificação, fundamentação, limitação e controle. 2014. Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014, p. 36.

¹³³ SCHOUERI, Luís Eduardo. op. cit., p. 40.

Para Diego Marcel Costa Bomfim¹³⁴, não seria este um critério correto, porque, a partir dos efeitos comportamentais, todas as normas tributárias seriam extrafiscais. Ademais, haveria dificuldade de se vincular, com segurança, os efeitos ocorridos no Domínio Econômico e social à tributação extrafiscal. Além da possibilidade de os contribuintes adotarem práticas elisivas ou evasivas para o não pagamento do tributo. Assim, defende como critério de identificação a finalidade interpretada pelo aplicador da norma jurídica, afirmando que, como as normas tributárias extrafiscais têm por objetivo induzir comportamentos, deve-se discriminar o objetivo para alcançar essa finalidade, e a finalidade será o fundamento para a diferenciação.

Cita, como exemplo de sua tese, o julgamento do STF quanto à isenção de IPI concedida para produtores de cana-de-açúcar localizados nas regiões da SUDENE e SUDAM (art. 2º, Lei 8.393/91), quando, mesmo diante de legislação que não indicava literalmente sua finalidade, foram perquiridos os fins alcançáveis pela norma, de modo a toma-la como extrafiscal, e, a partir daí, submetê-la ao juízo de constitucionalidade¹³⁵.

Assim, para ele, a avaliação deve ser feita com base na potencialidade de que os contribuintes reajam aos incentivos gerados pela tributação, e não na avaliação empírica de terem ou não sido efetivamente influenciados. Logo, leva em consideração a potencialidade de geração de efeitos ou consequências das normas.

Neste trabalho, defende-se igualmente a necessidade de controle dos fins e dos efeitos da norma tributária extrafiscal. Dessa feita, não se deve ignorar o critério da finalidade, mas para se aferir a validade da norma tributária extrafiscal, indutora, deve-se realizar um controle abstrato, da finalidade da norma, e também em concreto, dos efeitos desta norma. Esse controle pode ser feito mediante Análise de Impacto Regulatório, a qual, como será desenvolvido a seguir, pode ser utilizada *ex ante*, para controlar a finalidade e as alternativas disponíveis, e *ex post*, na vertente de Avaliação de Resultado Regulatório, para controlar os efeitos concretos da norma.

1.8. Conceito e aspectos da extrafiscalidade

Walter Barbosa Corrêa¹³⁶ define a extrafiscalidade como o “fenômeno manifestado em algumas leis relativas à entrada derivada, que lhes confere características de consciente estímulo

¹³⁴ BOMFIM, Diego Marcel Costa. **Extrafiscalidade**: identificação, fundamentação, limitação e controle. 2014. Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014, p. 43/49.

¹³⁵ Ibid., p. 52.

¹³⁶ Ibid., p. 54.

ao comportamento das pessoas e de não ter por fundamento precípua arrecadar recursos pecuniários a ente público”.

Para Juan Enrique Varona Alabern¹³⁷, os tributos extrafiscais são aqueles que em seu fundamento e estrutura estão concebidos para alcançar uma finalidade de caráter não fiscal, ou seja, são os que se configuram internamente pensando nesse propósito, conformando seus elementos essenciais para este fim.

Gerd Willi Rothmann¹³⁸ dispõe que a extrafiscalidade consiste na aplicação das leis tributárias, visando precipuamente a modificação do comportamento dos cidadãos, sem considerar seu rendimento fiscal. Conteriam duas finalidades: proporcionar aos cidadãos por elas beneficiados os recursos que lhes são destinados; e a distribuição adequada desses benefícios entre os cidadãos contemplados.

Fernando Aurelio Zilveti¹³⁹ defende que a extrafiscalidade consiste em instrumento de condução de políticas sociais intervencionistas por parte do Estado, intervenção esta que deve ser justa e igualitária, e nunca confiscatória. Afirma que o Estado se utiliza da tributação para executar suas políticas, pressionando o contribuinte a realizar determinadas condutas e abster-se de outras, sendo o poder que Ruy Barbosa Nogueira classificou como soberania regulatória.

Para a configuração de uma norma como extrafiscal, Walter Barbosa Corrêa¹⁴⁰ identifica três elementos: i) estimular o comportamento das pessoas; ii) provocar conscientemente este estímulo (por motivos sociais, políticos, econômicos, de saúde, etc); e iii) não visar, fundamentalmente, à arrecadação de bens.

A ideia de estímulo se contrapõe, por exemplo, ao poder de política, que age no comportamento dos indivíduos de forma absoluta, enquanto a extrafiscalidade, de maneira relativa, entendendo-se por absoluta a maneira “proibitiva”, e como relativa a forma de recomendação. Dessa maneira, a intromissão da extrafiscalidade no comportamento das pessoas seria mais brando, pois meramente de estímulo¹⁴¹.

Considerando esses conceitos e os elementos apontados, percebe-se que a extrafiscalidade é um fenômeno que se encontra em algumas leis que tratam da atividade

¹³⁷ ALABERN, Juan Enrique Varona Alabern. **Extrafiscalidad y dogmática tributaria**. Madrid: Marcial Pons, 2009, p. 23.

¹³⁸ ROTHMANN, Gerd Willi. Tributação, Sonegação e Livre Concorrência. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). **Princípios e Limites da Tributação 2** – Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 338.

¹³⁹ ZILVETI, Fernando Aurelio. **Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 190.

¹⁴⁰ CORRÊA, Walter Barbosa. **Contribuição ao estudo da extrafiscalidade**. 1964. Tese (Livre-docência) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 1964, p. 48.

¹⁴¹ Ibid., p. 48.

financeira do Estado; ela objetiva estimular o comportamento dos indivíduos; esse estímulo faz parte da essência da norma, com desejo e premeditação nesse sentido; e a norma tributária extrafiscal não objetiva, fundamentalmente, a arrecadação de valores¹⁴².

Assim, o tributo extrafiscal possui uma finalidade persuasiva, ao impulsionar o contribuinte a realizar as condutas desejadas e melhor tratadas fiscalmente, mas também possui uma finalidade dissuasória, na medida em que dissuade o contribuinte para que não realize as condutas que gerem maior tributação, por serem contrárias à finalidade extrafiscal¹⁴³.

Juan Enrique Verona¹⁴⁴ elenca alguns requisitos para caracterizar os tributos extrafiscais. Primeiro, o tributo deve perseguir, de forma clara, uma finalidade não arrecadatória que deve se deduzir da previsão da lei reguladora. Ademais, a estrutura interna do tributo deve deter aspectos extrafiscais, de modo que sem estes, o tributo perderia sua lógica interna e restaria desfigurado – ele ressalta que é necessário que o fator extrafiscal esteja presente em seus elementos essenciais, especialmente nos elementos quantitativos, a fim de que consiga modular a carga tributária em função da finalidade extrafiscal.

E, como consequência desse segundo requisito, o tributo deve fomentar as condutas ou operações de acordo com a finalidade extrafiscal perseguida, de modo que se faz imprescindível que incorpore mecanismos que reduzam a carga tributária quando os contribuintes realizam atos no sentido de cumprimento da finalidade extrafiscal, e, em contraposição, aumentem a carga quando adotem comportamentos contrários.

Essa última característica pode ser problemática com relação aos impostos que se estruturam de acordo com os critérios extrafiscais, mas que recaem sobre atividades inevitáveis e rigidamente reguladas que apresentam uma margem de atuação muito limitada, tendo o agente econômico pouca liberdade decisória. Nesse caso, se estaria mais próximo de um tributo extrafiscal impróprio do que um genuíno imposto extrafiscal. Cita-se como exemplo atividades relacionadas com a energia nuclear, quando a capacidade de influir na conduta do contribuinte for mínima¹⁴⁵.

Certo é que autores, como Martha Toribio Leão¹⁴⁶ destacam a existência de certo paradoxo nas normas tributárias extrafiscais. Afinal, na medida em que esse tributo possua a

¹⁴² CORRÊA, Walter Barbosa. **Contribuição ao estudo da extrafiscalidade**. 1964. Tese (Livre-docência) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 1964, p. 54.

¹⁴³ ALABERN, Juan Enrique Varona Alabern. **Extrafiscalidad y dogmática tributaria**. Madrid: Marcial Pons, 2009, p. 30.

¹⁴⁴ Ibid., p. 27.

¹⁴⁵ Ibid., p. 29.

¹⁴⁶ LEÃO, Martha Toribio. **Controle da extrafiscalidade**. Série Doutrina Tributária, v. XVI. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 24.

intenção de desestimular determinada conduta, seguindo sua própria natureza, intenciona alterar o comportamento de todos os contribuintes para promover a finalidade almejada, mas, se assim o fizer, a tenência é que a receita seja progressivamente diminuída, de modo que, se o tributo alcançar a finalidade proposta, gerará problemas arrecadatários, afetando a própria natureza da exação.

Nesse sentido, reforça Luis Manuel Alonso González¹⁴⁷, ao dizer que o fracasso arrecadatário é sintoma de que o fim a que se aspirava foi alcançado. Assim, o legislador não estabelece esse tributo para obter arrecadação, mas, pelo contrário, quase se poderia dizer que seria para deixar de obtê-la.

Quanto à vinculação da receita ser um requisito à caracterização dos tributos extrafiscais, a doutrina reconhece que a vinculação da receita encontra sentido na tributação extrafiscal, pois seria coerente desejar que a destinação da arrecadação dos tributos seja direcionada aos objetivos extrafiscais. Contudo, compreende-se, de forma majoritária, que a afetação do tributo seria irrelevante para a sua caracterização como extrafiscal em si.

O Estado precisa de certo grau de liberdade e flexibilidade para realizar as políticas públicas, de modo que a afetação de receitas geraria rigidez excessiva, a dificultar o atingimento de seus objetivos e gerar petrificação. Essa petrificação impediria que as normas reguladoras pudessem adaptar de modo prudente e flexível os elementos quantificadores do gravame à capacidade contributiva dos sujeitos passivos¹⁴⁸.

Juan Enrique Varona Alabern afirma que, na Espanha, existe um aumento, nos últimos anos, do número de tributos com afetação e receitas a gastos determinados, não apenas pela existência de tributos extrafiscais, mas também como consequência da evolução de descentralização financeira da Espanha. Assim, o tributo poderia encontrar maior legitimidade social ao ser anunciado como vinculado a uma finalidade reconhecida como prioritária. Contudo, acredita que essa visão esteja se alterando, pois vem ganhando importância outros fatores de legitimação, como a conveniência e oportunidade do gravame e sua correta regulação jurídica. Ressalta-se que a legitimação pode ser incrementada via Análise de Impacto Regulatório, como tratado no Capítulo IV.

Luis Manuel Alonso González¹⁴⁹ propugna que a teoria econômica considera que o custo social é um possível fundamento de obrigações tributárias, de modo que o tributo seja um

¹⁴⁷ GONZÁLEZ, Luis Manuel Alonso. **Los Impuestos Autonomicos de caracter extrafiscal**. Madrid: Marcial Pons, 1995, p. 23.

¹⁴⁸ ALABERN, Juan Enrique Varona Alabern. op. cit., p. 41.

¹⁴⁹ GONZÁLEZ, Luis Manuel Alonso. op. cit., p. 30.

instrumento para que o sujeito que causa custos a terceiros externos acabe os compensando. Nesse sentido, poderia haver a vinculação da receita do tributo para os custos causados pela atividade indesejada (como, por exemplo, direcionamento da arrecadação de tributos sobre consumo de cigarros para a saúde pública). Contudo, Luis argumenta que os recursos da tributação desses bens não necessariamente precisam ter uma destinação obrigatória, afetada, porque essa seria uma opção do legislador.

Ademais, quando se optasse pela afetação, o rendimento do tributo afetado deveria ser apenas uma das vias de financiamento das obras e atividades que a sociedade realiza para reparar os prejuízos causados pelas ações tributadas, de forma complementar. Afinal, a afetação geraria também dúvida sobre a sinceridade da finalidade extrafiscal, considerando que o efeito secundário de proporcionar recursos se alcança quanto maior seja o fracasso do seu fim primário (desincentivar as condutas tributárias).

Outro debate constante na doutrina especializada, com relação às características dos tributos extrafiscais, é a diferenciação realizada entre tributos que são considerados verdadeiramente extrafiscais dos que apenas possuem alguns elementos extrafiscais, ou que acabam gerando efeitos extrafiscais.

Luis Manuel Alonso González¹⁵⁰ diferencia fins extrafiscais de efeitos extrafiscais. Afirma que, se um tributo se orienta de forma primordial e específica a um fim distinto do arrecadatório, pode ser um tributo extrafiscal. Por outro lado, se produz efeitos extrafiscais, mas sua finalidade principal é arrecadar dinheiro ou apenas um dos elementos que o integram tenham aspecto extrafiscal, esse tributo não será realmente extrafiscal. Contudo, ressalta que é mais comum encontrar os fins fiscais e extrafiscais mesclados.

No mesmo sentido, Martha Toribio Leão¹⁵¹ defende que todos os tributos, em maior ou menor grau, causam estímulos ou desestímulos aos contribuintes, gerando efeitos diversos da simples arrecadação de recursos. A diferença, porém, é que, quando se trata da extrafiscalidade, esse objetivo não seria simples consequência da imposição tributária, mas uma deliberada intenção do legislador, que utiliza do tributo como instrumento de intervenção, premeditando os efeitos esperados (e desejados) a partir dessa imposição.

¹⁵⁰ GONZÁLEZ, Luis Manuel Alonso. **Los Impuestos Autonomicos de caracter extrafiscal**. Madrid: Marcial Pons, 1995, p. 22.

¹⁵¹ LEÃO, Martha Toribio. **Controle da extrafiscalidade**. Série Doutrina Tributária, v. XVI. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 45.

Juan Enrique Varona Alabern¹⁵², por exemplo, expressamente distingue os tributos que são genuinamente arrecadatórios, mas contém elementos extrafiscais, daqueles que em seu fundamento e estrutura estão concebidos para alcançar um objetivo de caráter extrafiscal. Para ele, apenas esses últimos podem se qualificar como propriamente extrafiscais. Diante disso, distingue entre os tributos extrafiscais próprios e impróprios.

Como exemplo de tributo extrafiscal próprio, cita-se tributos de importação, que se estruturam internamente em função da finalidade extrafiscal – que é a proteção do mercado interno e da soberania nacional.

Por sua vez, exemplos de tributos extrafiscais impróprios seriam os que incidem sobre o tabaco e o jogo. Essa tributação possui uma finalidade extrafiscal, pois tem por objetivo reduzir atos contrários à saúde ou frear hábitos sociais, contudo, em sua estrutura, são análogos aos tributos genuinamente fiscais. Pretendem conseguir a finalidade extrafiscal através da imposição de determinadas operações que facilmente poderiam estar sujeitas (se já não o estão) a um tributo fiscal, normalmente sobre o consumo ou o gasto. O mesmo ocorreria com seus elementos quantitativos, que não se diferenciam dos que adotam os tributos fiscais. Por essa razão, afirma que é frequente que esses bens sofram de bitributação¹⁵³.

Ademais, é possível que o fim extrafiscal acabe sendo meramente acessório, quando atua apenas ideologicamente para o estabelecimento de um tributo sem que haja reflexo na sua configuração. Para Luis Manuel Alonso González¹⁵⁴, seria o caso dos impostos especiais, quando a finalidade extrafiscal estaria apenas na exposição de motivos das leis, mas a configuração os tributos não refletem a intenção do legislador. Quando sua alta arrecadação impede crer que o legislador estaria disposto a abrir mão desses impostos em contrapartida ao consumo dos produtos sobre os quais recaem, e, conseqüentemente, os gastos sociais causados por eles – o autor cita, nesses casos, o álcool, tabaco e produtos petrolíferos.

Assim, haveria os tributos de coação moral, que apenas aspiram a influir na conduta de seus destinatários, mas sem pretender erradicá-la, pois geram uma arrecadação importante, considerando que as atividades gravadas costumam ser muito lucrativas e a tributação apenas diminui a sua realização. Essas atividades podem ser causas de custos sociais traduzidos economicamente, ainda que de difícil precisão, e a renda do tributo poderia subvencionar esses custos específicos.

¹⁵² ALABERN, Juan Enrique Varona Alabern. **Extrafiscalidad y dogmática tributaria**. Madrid: Marcial Pons, 2009, p. 25.

¹⁵³ Ibid., p. 25.

¹⁵⁴ GONZÁLEZ, Luis Manuel Alonso. **Los Impuestos Autonomicos de caracter extrafiscal**. Madrid: Marcial Pons, 1995, p. 24.

Também em movimento de identificação dos tributos extrafiscais, Juan Enrique Varona Alabern¹⁵⁵ distingue a extrafiscalidade regular da irregular, tomando como fundamento o princípio da capacidade contributiva. Afirma que, se, apesar de ser minimizado o princípio da capacidade contributiva em razão da extrafiscalidade, pode-se afirmar que, conforme aumenta a riqueza derivada da situação gravada, também aumenta a carga tributária (ainda que não haja a mesma proporção, em razão da extrafiscalidade), seria razoável afirmar que o princípio da capacidade contributiva não foi esquecido. Seria esta uma hipótese de extrafiscalidade regular, porque um tributo que responde às características descritas conserva sua natureza impositiva e se ajusta aos cânones próprios do imposto.

Contudo, a extrafiscalidade pode ser irregular, quando um imposto extrafiscal quebre esse tipo de vinculação entre carga tributária e riqueza gravada, gerando uma relação distinta que contraponha ambos os fatores, de modo que a carga tributária aumente conforme diminua a riqueza manifestada pela operação gravada.

No fundo, quando há essa inversão do princípio da capacidade contributiva, o legislador pretende erradicar totalmente a conduta gravada, estando disposto a sacrificar plenamente a finalidade fiscal. Por sua vez, a extrafiscalidade regular não pretende a total extinção das atividades, seja porque são necessárias ou inevitáveis¹⁵⁶.

Percebe-se, portanto, que a extrafiscalidade irregular guarda similaridades com a sanção pecuniária. Com efeito, a sanção persegue uma finalidade punitiva, consistente em castigar uma conduta antijurídica, procurando eliminar a conduta sancionada, acabando, dessa forma, com a fonte de ingressos¹⁵⁷.

Contudo, os impostos extrafiscais irregulares não são formalmente sanções: as condutas gravadas não constituem ilícitos porque não estão tipificadas como infração, nem estão estruturadas como as figuradas sancionadoras¹⁵⁸. Além disso, no caso brasileiro, existe previsão no artigo 3º do Código Tributário de que o tributo não pode constituir sanção de ato ilícito.

Nesse sentido, o que diferencia a extrafiscalidade irregular das sanções é que o fato impositivo dos impostos não são atos constitutivos de uma infração. O tributo incide sobre uma conduta lícita. Ademais, com o tributo não se objetiva erradicar de forma violenta e definitiva determinadas condutas mediante sua taxativa proibição, mas influenciar o agente para que vá, progressivamente, modificando suas condutas, que não são consideradas tão graves quanto as

¹⁵⁵ ALABERN, Juan Enrique Varona. **Extrafiscalidad y dogmática tributaria**. Madrid: Marcial Pons, 2009, p. 94.

¹⁵⁶ *Ibid.*, p. 95.

¹⁵⁷ *Ibid.*, p. 114.

¹⁵⁸ *Ibid.*, p. 121.

infrações (apesar de não serem desejáveis, são toleradas). Do mesmo modo, com a extrafiscalidade se admite a repetição das condutas, sem pretensão de prevenção coletiva, diferentemente da sanção, que rechaça a reincidência, ao possuir como objetivos a reprimenda da infração cometida e a prevenção de futuras infrações¹⁵⁹.

Luis Manuel Alonso González¹⁶⁰ também atenta ao risco de serem criadas “multas sem infração prévia”. Afinal, o demérito da atividade tributária deve ser suficientemente alto para suscitar do ordenamento jurídico uma reação de caráter punitivo, devendo-se acudir ao princípio da capacidade contributiva para definir se existem signos de riqueza na atividade contemplada, quando haverá fato gerador da obrigação de tributar. Do contrário, será um fato caracterizado como infração. Nesse último caso, estaria se deixando de observar muitas cautelas e garantias que o ordenamento prevê para o exercício da potestade sancionatória.

Nessa mesma toada, defende Juan Enrique Varona Alabern¹⁶¹ que a intensa finalidade sancionatória que inspira a extrafiscalidade irregular justifica a introdução de algum elemento subjetivo relacionado com a culpabilidade própria das sanções, pois demanda um regime jurídico mais garantista.

Assim, ainda que os tributos com extrafiscalidade irregular não sejam sanções, possuem uma similitude funcional com as sanções, de modo que, se ocorrer, de alguma forma, uma mutação funcional do tributo, deve-se controla-la e impor limites para que não chegue a ser abusiva, ou até mesmo inconstitucional.

Quanto à classificação da extrafiscalidade, Walter Barbosa Corrêa¹⁶² a classifica a partir de dois elementos: a forma em que o fenômeno se manifesta e a sua intensidade.

Quanto à forma de manifestação, pode ser explícita, quando a lei financeira expressamente demonstra o intento de não arrecadar bens pecuniários (caso de normas de imunidade, isenção e redução); ou implícita, quando a extrafiscalidade se encontra em tributo ou empréstimo compulsório. Nesse caso, o elemento fiscal, ou seja, a exação, encobre o extrafiscal, na medida em que as leis impõem uma obrigação pecuniária para a hipótese de se verificar o fato gerador previsto na norma, mas com uma finalidade de estímulo ao comportamento dos indivíduos, e não de arrecadação.

¹⁵⁹ ALABERN, Juan Enrique Varona. **Extrafiscalidad y dogmática tributaria**. Madrid: Marcial Pons, 2009, p. 121

¹⁶⁰ GONZÁLEZ, Luis Manuel Alonso. **Los Impuestos Autonomicos de caracter extrafiscal**. Madrid: Marcial Pons, 1995, p. 48.

¹⁶¹ ALABERN, Juan Enrique Varona op. cit., p. 131.

¹⁶² CORRÊA, Walter Barbosa. **Contribuição ao estudo da extrafiscalidade**. 1964. Tese (Livre-docência) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 1964, p. 68.

No que tange à intensidade do fenômeno, no caso de extrafiscalidade explícita, ela pode ser total (quando a imunidade, isenção ou redução visam somente servir de pressão ao comportamento) ou parcial (quando possui também outros escopos, como econômico ou político). Na extrafiscalidade implícita, a importância da presença do fenômeno pode ser analisada em razão da preponderância, podendo ser classificada em preponderante, média ou não preponderante. Desse modo, nessa hipótese, haverá casos em que o fenômeno extrafiscal será o principal; outros em que o fiscal sobrepujará o extrafiscal; e outros em que haverá equivalência entre ambos.

Ainda classificando as normas tributárias extrafiscais, certo é que elas podem atuar por meio de agravamento ou por beneficiamento. O último caso ocorre quando é apresentado um benefício ao contribuinte para realizar a atividade que se pretende estimular pela norma de indução, como no caso de isenções, imunidades e reduções. Já o agravamento ocorre quando se torna mais oneroso o comportamento indesejado, implicando aumento dos custos do contribuinte que, a partir disso, fica estimulado a adotar comportamento alternativo. Este é o caso do Imposto Seletivo, aqui estudado.

A fim de ilustrar as possíveis finalidades do tributo extrafiscal, os autores¹⁶³ elencam as finalidades moralizadoras (visando a desencorajar atividades e consumos considerados desfavoráveis: imposto suntuário, sobre o álcool e jogo), demográficas (favorecendo, por exemplo, a natalidade pelas vantagens concedidas às famílias numerosas: sobretaxa sobre rendimentos para celibatários); protecionistas (direitos alfandegários); urbanísticos (imposto gravando terrenos não edificados); encorajadores (isenções para estimular atividades econômicas, beneficentes e de fins urbanísticos); de proteção à saúde pública e higiene alimentar (impostos sobre produtos açucarados ou sem valor nutritivo); monetárias (com tributos sobre bilhetes de bancos), etc¹⁶⁴.

No caso do Imposto Seletivo, aqui estudado, as finalidades extrafiscais objetivadas são a proteção ao meio ambiente e à saúde. No mesmo sentido, é possível elencar exemplos de normas extrafiscais presentes na Constituição Federal de 1988.

Por exemplo, na defesa do meio ambiente, como se depreende dos artigos 170; 225; 5º, LXXIII; 23, VI e VII; 24, VI e VIII; 129, III; 174, §3º; 200, VIII e 216, V; no incentivo da busca do pleno emprego, conforme artigo 195, §9º, que admite que contribuições sociais

¹⁶³ BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 16ª ed., Atualizada por Dejalma de Campos. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 257.

¹⁶⁴CORRÊA, Walter Barbosa. **Contribuição ao estudo da extrafiscalidade**. 1964. Tese (Livre-docência) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 1964, p. 62.

tenham alíquotas e bases de cálculo diferenciadas em razão da atividade econômica ou utilização intensiva de mão-de-obra; o tratamento favorecido às microempresas e empresas de pequeno porte, na forma do artigo 179; na defesa da soberania nacional, com aplicação de imunidades ou isenções na exportação de bens e serviços, que se vislumbra nos artigos 153, §3º, III; 155, §2º, X, a; 156, §3º, II; 149, §2º, I; nos incentivos fiscais para equilíbrio do desenvolvimento econômico e social entre as diferentes regiões do país, como se percebe dos artigos 3º, III; 43, §2º, II, 151, I e 170, VII, CF, além do artigo 40 do ADCT; na proteção do consumidor, prevista no artigo 150, §5º; e na defesa da propriedade privada e sua função social, conforme artigos 5º, caput, inciso XXII; 170, II e III e 153, §4º.

Além dessas hipóteses, são as imunidades exemplo de normas indutoras, que se vinculam diretamente à realização dos fins a serem promovidos pelo Estado; as isenções¹⁶⁵; os incentivos fiscais em geral, com isenções, reduções de alíquota ou base de cálculo, concessão de créditos tributários, regimes diferenciados, diferimentos, etc; e tributos cuja própria natureza é indutora, como a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), os Impostos sobre Importação (art. 153, I, CF), sobre Exportação (art. 153, II, CF), sobre Produtos Industrializados (art. 153, IV, CF) e sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro ou relativos a Títulos ou Valores Mobiliários (art. 153, V, CF).

Um questionamento possível é se os objetivos do legislador não poderiam ser alcançados por outras figuras que não os tributos extrafiscais, como a coação direta, as multas coercitivas, execução subsidiária e compulsão sobre as pessoas.

Quanto à coação direta, esta é reservada para afrontar situações excepcionais contrárias à ordem, que demandam reação instantânea, diferentes, portanto, das anomalias que se pretendem corrigir mediante tributos extrafiscais¹⁶⁶.

Do mesmo modo, descabe a utilização das multas coercitivas, instrumento para forçar o particular a cumprir o ordenado pela administração, inseridas na auto-tutela administrativa, sendo instrumentos idôneos para forçar o cumprimento de uma obrigação pecuniária. São mais caras e complicadas que a tributação extrafiscal, pois demandam um ato administrativo prévio impondo um dever que, persistindo em não ser realizado, impõe as multas coercitivas. A

¹⁶⁵ Conforme Luís Eduardo Schoueri, nas isenções próprias (ou de subvenção), o legislador procura destacar um grupo entre os similares, dando-lhe tratamento diferenciado benéfico, a fim de estimular ou desestimular determinados. Nas isenções impróprias, por sua vez, o legislador apenas utiliza o instituto para descrever a hipótese de incidência, ainda que não se trate propriamente de isenção. Assim, apenas as isenções próprias seriam classificadas como espécies de normas tributárias indutoras comportamentos (SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 244).

¹⁶⁶ ALABERN, Juan Enrique Varona Alabern. **Extrafiscalidad y dogmática tributaria**. Madrid: Marcial Pons, 2009, p. 123.

reiteração das multas coercitivas pode ser absorvida pela periodicidade do imposto; e a necessidade de um prévio ato administrativo que imponha uma determinada obrigação é absorvida pela relação de um fato imponible e a posterior autoliquidação do tributo¹⁶⁷.

A execução subsidiária também consiste na realização de uma conduta que o ato administrativo impõe, pela administração pública, às custas do obrigado. Por demandar um prévio ato administrativo, encontra o mesmo obstáculo das multas coercitivas. Da mesma forma, representa intromissão muito maior que a extrafiscalidade, ao permitir que a própria administração ou um terceiro realize o ato em substituição do particular.

Também apresenta faceta incompatível com o espírito mais tolerante da extrafiscalidade a compulsão sobre as pessoas, figura que permite que a administração imponha fisicamente a um administrado uma determinada conduta, diante de obrigação personalíssima.

Por fim, ressalta-se que não se deve confundir extrafiscalidade com parafiscalidade. Parafiscalidade designa o fenômeno pelo qual aparecem figuras coativas com a finalidade arrecadatória que não observam os rigores próprios dos tributos: não estão geridas por órgãos da administração financeira, se encontram afetadas a um fim específico, não figuram nos pressupostos públicos ou não respeitam o princípio de reserva de lei. A extrafiscalidade, por sua vez, alude às finalidades distintas da arrecadatória que podem ser incorporadas ao tributo. Assim, apesar de guardarem relação, são fenômenos distintos¹⁶⁸.

Apresentadas as principais características e classificações da tributação extrafiscal, passa-se à análise do Imposto Seletivo, tributo de natureza extrafiscal fruto da nova previsão advinda com a Emenda Constitucional n° 132/2023, objeto deste trabalho.

¹⁶⁷ ALABERN, Juan Enrique Varona Alabern. **Extrafiscalidad y dogmática tributaria**. Madrid: Marcial Pons, 2009, p. 126.

¹⁶⁸ Ibid., p. 40.

CAPÍTULO II - IMPOSTO SELETIVO

2.1. Emenda Constitucional 132/2023 e o Imposto Seletivo

Em 20 de dezembro de 2023 foi publicada a Emenda Constitucional nº 132/2023 alterando o Sistema Tributário Nacional, para concretizar as modificações da Reforma Tributária, fruto da Proposta de Emenda à Constituição 45/2019. Trouxe como princípios a serem observados pelo Sistema Tributário Nacional a simplicidade, transparência, justiça tributária, cooperação e defesa do meio ambiente¹⁶⁹.

Dentre as principais mudanças, prevê, a partir de 2033, a unificação de cinco tributos (ICMS, ISS, IPI, PIS e COFINS) em um único imposto, o qual será dual, dividido entre os níveis federal, com a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e estadual/municipal, com o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS)¹⁷⁰. Para a concretização das mudanças, o Congresso Nacional deverá aprovar leis complementares para regulamentar as alterações trazidas pela Emenda Constitucional e para instituir a CBS e o IBS.

Do mesmo modo, a partir de 2027¹⁷¹, será instituído o Imposto Seletivo, que incidirá uma única vez sobre a produção, extração, comercialização ou importação de produtos e

¹⁶⁹ "Art. 145, § 3º O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente.

¹⁷⁰ É certo que são previstos também regimes diferenciados, como a Cesta Básica Nacional de Alimentos (artigo 8º da EC 132/2023) e, nos termos do art. 9º da EC 132/2023:

Art. 9º A lei complementar que instituir o imposto de que trata o art. 156-A e a contribuição de que trata o art. 195, V, ambos da Constituição Federal, poderá prever os regimes diferenciados de tributação de que trata este artigo, desde que sejam uniformes em todo o território nacional e sejam realizados os respectivos ajustes nas alíquotas de referência com vistas a reequilibrar a arrecadação da esfera federativa.

§ 1º A lei complementar definirá as operações beneficiadas com redução de 60% (sessenta por cento) das alíquotas dos tributos de que trata o **caput** entre as relativas aos seguintes bens e serviços:

I - serviços de educação;

II - serviços de saúde;

III - dispositivos médicos;

IV - dispositivos de acessibilidade para pessoas com deficiência;

V - medicamentos;

VI - produtos de cuidados básicos à saúde menstrual;

VII - serviços de transporte público coletivo de passageiros rodoviário e metroviário de caráter urbano, semiurbano e metropolitano;

VIII - alimentos destinados ao consumo humano;

IX - produtos de higiene pessoal e limpeza majoritariamente consumidos por famílias de baixa renda;

X - produtos agropecuários, aquícolas, pesqueiros, florestais e extrativistas vegetais **in natura**;

XI - insumos agropecuários e aquícolas;

XII - produções artísticas, culturais, de eventos, jornalísticas e audiovisuais nacionais, atividades desportivas e comunicação institucional;

XIII - bens e serviços relacionados a soberania e segurança nacional, segurança da informação e segurança cibernética.

¹⁷¹ ADCT, Art. 126. **A partir de 2027:**

I - serão cobrados:

a) a contribuição prevista no art. 195, V, da Constituição Federal;

b) o imposto previsto no art. 153, VIII, da Constituição Federal;

serviços prejudiciais à saúde e ao meio ambiente. Nesse sentido, passou a prever o artigo 153, inciso VIII da Constituição Federal:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

VIII - produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos termos de lei complementar.

Com efeito, enquanto o CBS e IBS possuem função arrecadatória, o Imposto Seletivo terá finalidade extrafiscal, visando a desincentivar atividades prejudiciais à saúde e ao meio ambiente, conforme função trabalhada no Capítulo I deste trabalho.

Sérgio André defende¹⁷², diferentemente, que o Imposto Seletivo pode ter função arrecadatória. Afirma que, uma das grandes críticas ao Imposto Seletivo é que possui uma materialidade muito ampla, podendo ser utilizado para fins arrecadatórios – que é um dos riscos da tributação extrafiscal sustentados nesse trabalho. Contudo, defende Sérgio André que arrecadar tributos para os cofres públicos seria uma função inerente a qualquer imposto, mesmo aqueles com objetivos extrafiscais, de modo que não haveria problema de o Imposto Seletivo ser utilizado para fins arrecadatórios.

Contudo, não se concorda com esse entendimento – de que “arrecadar recursos para os cofres públicos é função inerente a qualquer imposto, mesmo aqueles que têm objetivos extrafiscais. Um imposto que não arrecada é uma contradição em termos”. A compreensão adotada neste trabalho, conforme se depreende da teoria apresentada no Capítulo I, é no sentido de que, ainda que exista certa fungibilidade entre tributos arrecadatórios e extrafiscais, a condição para que o tributo seja considerado extrafiscal, em sentido estrito, é não possuir fundamento precípua a arrecadação, mas sim a indução de comportamentos. Conforme Juan Enrique Varona Alabern¹⁷³, os tributos extrafiscais são aqueles que em seu fundamento e estrutura estão concebidos para alcançar uma finalidade de caráter não fiscal, ou seja, são os que se configuram internamente pensando nesse propósito, conformando seus elementos

II - serão extintas as contribuições previstas no art. 195, I, "b", e IV, e a contribuição para o Programa de Integração Social de que trata o art. 239, todos da Constituição Federal, desde que instituída a contribuição referida na alínea "a" do inciso I;

III - o imposto previsto no art. 153, IV, da Constituição Federal:

a) terá suas alíquotas reduzidas a zero, exceto em relação aos produtos que tenham industrialização incentivada na Zona Franca de Manaus, conforme critérios estabelecidos em lei complementar; e

b) não incidirá de forma cumulativa com o imposto previsto no art. 153, VIII, da Constituição Federal.

¹⁷² ROCHA, Sérgio André. Reforma tributária e o imposto seletivo. **CONJUR**, 2023. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2023-ago-28/sergio-andre-rocha-reforma-tributaria-chamado-imposto-seletivo/>>.

Acesso em 03 de jan. 2023.

¹⁷³ ALABERN, Juan Enrique Varona Alabern. **Extrafiscalidad y dogmática tributaria**. Madrid: Marcial Pons, 2009, p. 23.

essenciais para este fim. Nesse sentido, reforça Luis Manuel Alonso González¹⁷⁴, ao dizer que o fracasso arrecadatório é sintoma de que o fim a que se aspirava foi alcançado. Assim, afirma que o legislador não estabelece esse tributo para obter arrecadação, mas, pelo contrário, quase se poderia dizer que seria para deixar de obtê-la.

Prosseguindo em maior delimitação do Imposto Seletivo, certo é que o §6º prevê algumas peculiaridades deste tributo:

§ 6º O imposto previsto no inciso VIII do **caput** deste artigo:

I - não incidirá sobre as exportações nem sobre as operações com energia elétrica e com telecomunicações;

II - incidirá uma única vez sobre o bem ou serviço;

III - não integrará sua própria base de cálculo;

IV - integrará a base de cálculo dos tributos previstos nos arts. 155, II, 156, III, 156-A e 195, V;

V - poderá ter o mesmo fato gerador e base de cálculo de outros tributos;

VI - terá suas alíquotas fixadas em lei ordinária, podendo ser específicas, por unidade de medida adotada, ou **ad valorem**;

VII - na extração, o imposto será cobrado independentemente da destinação, caso em que a alíquota máxima corresponderá a 1% (um por cento) do valor de mercado do produto." (grifos no original)

No inciso II, há previsão de que a incidência deste imposto será monofásica, ou seja, incidirá apenas uma única vez sobre o bem ou serviço. Ademais, o artigo 126 do ADCT passa a prever, em seu inciso III, alínea “b”, que o IPI não incidirá de forma cumulativa com o Imposto Seletivo.

Trata-se de previsão positiva, pois pressupõe uma tributação neutra, sem distorcer a forma de organização das atividades econômicas (o que poderia ocorrer ao se prever imposição em múltiplas etapas da cadeia produtiva, em etapas intermediárias). Nesse sentido, mostra-se de acordo com as práticas internacionais incentivadas pela Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), conforme Relatório da OCDE sobre as tendências para a tributação sobre o consumo de 2022¹⁷⁵, que dispõe que os tributos extrafiscais são geralmente cobrados em apenas uma etapa.

¹⁷⁴ GONZÁLEZ, Luis Manuel Alonso. **Los Impuestos Autonomicos de caracter extrafiscal**. Madrid: Marcial Pons, 1995, p. 23.

¹⁷⁵ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). **Consumption Tax Trends**, 2022. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/sites/6525a942-en/1/3/3/index.html?itemId=/content/publication/6525a942-en&_csp_=9be05a02fe0e4dbe2c458d53fbfa33b&itemIGO=oecd&itemContentType=book#section-d1e38378>. Acesso em: 04 jan. 2024.

Quanto à essa previsão – de que o Imposto Seletivo terá incidência uma única vez –, Hugo de Brito Machado Segundo¹⁷⁶ propugna que pode gerar alguns questionamentos, como, se o produto for usado na fabricação de outro, haverá ou não nova incidência. Por exemplo, caso se utilize uma substância nociva ou poluente, já onerada pelo Imposto Seletivo, para fabricar outro produto ou para prestar um serviço, também onerado pelo Imposto Seletivo. Nesse caso, o autor defende que não poderá haver nova tributação, o que aqui se compreende como o correto, considerando que, se já houve incidência do Imposto Seletivo sobre o insumo, matéria prima ou produto intermediário usado na fabricação de outro, ou na prestação de um serviço, não poderá haver nova incidência, ainda que o produto ou o serviço sejam outros.

O Imposto Seletivo não integrará sua própria base de cálculo, nos termos do inciso III, de modo que será calculado “por fora”, facilitando o cálculo do tributo e o cumprimento das obrigações acessórias, valorizando, portanto, a transparência fiscal. Afinal, caso integrasse sua própria base de cálculo, poderia aumentar os custos de produção devido à acumulação de resíduos tributários, além de prejudicar a transparência fiscal.

Contudo, conforme previsão do inciso IV, o Imposto Seletivo integrará a base de cálculo dos tributos previstos nos artigos 155, II (ICMS), 156, III (ISS), enquanto ainda vigentes, e artigos 156-A (IBS) e 195, V (CBS)¹⁷⁷. Seria possível criticar essa previsão, sob o argumento de que a inclusão de um tributo na base de outro pode tornar dificultosa a percepção do seu real aumento ou diminuição, bem como acarretar aumentos indiretos não previstos e não percebidos pela população, em confronto aos princípios da simplicidade e da transparência, previstos pelo artigo 145, §3º da Constituição Federal, a partir da previsão da EC 132/2023.

Nesse sentido, salienta-se que algumas Emendas ao Projeto de Emenda Constitucional nº 45/2019 tentaram atribuir redação diversa, a fim de que se previsse expressamente que o Imposto Seletivo não integrasse a base de cálculo desses tributos, como a Emenda nº 596¹⁷⁸ e a Emenda nº 08¹⁷⁹.

¹⁷⁶ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Reforma Tributária comentada e comparada: Emenda Constitucional 132**, de 20 de dezembro de 2023. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2024, p. 46.

¹⁷⁷ O IBS, por sua vez, conforme artigo 156-A, §1º, inciso IX, não integrará a sua própria base de cálculo, nem do Imposto Seletivo, da CBS ou da contribuição para o Programa de Integração Social (art. 239). Do mesmo modo, nos termos do artigo 195, §17, a CBS também não integrará a sua própria base de cálculo, nem do Imposto Seletivo, do IBS ou da contribuição para o Programa de Integração Social (art. 239).

¹⁷⁸ Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9486520&ts=1704219858814&disposition=inline&ts=1704219858814&_gl=1*qjq29n*_ga*NjI5OTExMzM3LjE3MDQzMDM2NDM.*_ga_CW3ZH25XMK*MTcwNDMwMzY0Mi4xLjEuMTcwNDMwNDc5OC4wLjAuMA>. Acesso em 07 jan. 2024.

¹⁷⁹ Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9427139&ts=1704219849103&disposition=inline&ts=1704219849103&_gl=1*1s5t656*_ga*NjI5OTExMzM3LjE3MDQzMDM2NDM.*_ga_CW3ZH25XMK*MTcwNDMwMzY0Mi4xLjEuMTcwNDMwNDc5OC4wLjAuMA>. Acesso em 05 jan. 2024

Entretanto, autores como Breno Vasconcelos e Thais Romero Veiga Shingai¹⁸⁰ defendem que, na realidade, é necessário que o Imposto Seletivo integre as bases de cálculo do IBS e da CBS (e, enquanto vigentes, do ICMS e ISS). Argumentam que essa previsão estaria de acordo com a experiência internacional, conforme demonstram dados da OCDE¹⁸¹. Afinal, para garantir a neutralidade fiscal, os produtos sujeitos à tributação especial, produzidos ou importados, deveriam ser incluídos na base de cálculo dos tributos gerais sobre o consumo, conforme demonstram em exemplo:

Começamos com um **primeiro cenário**, em que o imposto seletivo integra as bases de cálculo do IBS/CBS. Nesse contexto, uma indústria produz e vende o bem a um varejista, por \$100, com seletivo de 10% e IBS/CBS de 25%:

Preço	\$100,00
+ Seletivo 10%	\$10,00
+ IBS/CBS 25%	\$27,50
= Valor da NF	\$137,50

Para o varejista, o seletivo é um tributo não recuperável (pois cumulativo), integrando o custo da mercadoria adquirida, de modo que a operação é assim contabilizada, nos termos do CPC 16 (R1):

Débito	Estoques (custo)	\$110
Débito	IBS/CBS a recuperar	\$27,50
Crédito	Fornecedores	\$137,50

Na segunda etapa da cadeia, suponhamos que o varejista esteja realizando uma “queima de estoque”, vendendo a mercadoria a preço de custo, ou seja, sem valor agregado, por \$110. Como nessa etapa incidem somente IBS e CBS, sem seletivo, a nota fiscal totaliza \$137,50 e o varejista não recolhe IBS e CBS, pois aproveita o crédito da etapa anterior, no mesmo valor de \$27,50:

Preço	\$110
+ IBS/CBS 25%	\$27,50
= Valor da NF	\$137,50

O imposto seletivo fica neutro, pois IBS e CBS recolhidos sobre o seu valor na primeira etapa são aproveitados como crédito na segunda. Para o consumidor final é indiferente comprar do varejista ou diretamente da indústria.

Em um **segundo cenário**, ocorrem as mesmas operações do primeiro cenário, mas o imposto seletivo não compõe as bases de cálculo de IBS/CBS, de modo que a nota fiscal de venda da indústria para o varejista tem valor inferior:

Preço	\$100,00
+ Seletivo 10%	\$10,00
+ IBS/CBS 25%	\$25,00
= Valor da NF	\$135,00

¹⁸⁰ VASCONCELOS, Breno; SHINGAI, Thais Romero Veiga. Por que o imposto seletivo deve integrar as bases de cálculo do IBS e da CBS? **Jota**, 2023. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/porque-o-imposto-seletivo-deve-integrar-as-bases-de-calculo-do-ibs-e-da-cbs-06112023>>. Acesso em 03 jan. 2023.

¹⁸¹ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). Consumption Tax Trends, 2022. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/sites/6525a942-en/1/3/3/index.html?itemId=/content/publication/6525a942-en&_csp_=9be05a02fe0e4dbe2c458d53fbfa33b&itemIAGO=oecd&itemContentType=book#section-d1e38378>. Acesso em: 04 jan. 2024.

Para o varejista, o imposto seletivo de \$10 continua sendo parte do custo da mercadoria adquirida, que totaliza \$110, gerando os mesmos lançamentos contábeis do primeiro cenário.

Já na segunda etapa, o varejista novamente revende a mercadoria pelo valor de custo (\$110). Nessa etapa surge uma distorção, pois o imposto seletivo, embora não tenha integrado a base de cálculo de IBS/CBS da indústria, integra o cálculo desses tributos, agora devidos pelo varejista.

Como a mercadoria foi vendida a custo, sem valor agregado, não deveria haver IBS e CBS a recolher nessa etapa, mas, graças à referida distorção, acaba sendo apurado valor a ser recolhido:

Preço	\$110,00
+ IBS/CBS 25%	\$27,50
= Valor da NF	\$137,50
- Crédito de IBS/CBS	-\$25,00
= IBS/CBS a pagar	\$2,50

Nesse segundo cenário, portanto, o imposto seletivo não é neutro, ou seja, pode impactar a organização das atividades empresariais, pois, para o consumidor final, é mais vantajoso comprar diretamente da indústria (\$135) do que do varejista (\$137,50), a despeito de o comerciante ter realizado a venda a preço de custo, sem nenhuma agregação de valor.

Ou seja, embora não haja impacto sobre o valor total do varejista, sempre de \$137,50, quando o imposto seletivo deixa de ser computado nas bases de cálculo do IBS e da CBS, a indústria fica em posição mais vantajosa exclusivamente em virtude da regra tributária, pois consegue vender ao consumidor final pelo valor total de \$135,00.”

Ademais, salienta-se que, na forma do inciso V do §6º do artigo 153, o Imposto Seletivo poderá ter o mesmo fato gerador e base de cálculo de outros tributos, o que será definido com a regulamentação realizada pela lei complementar. Quanto à esse aspecto, Hugo de Brito Machado Segundo¹⁸² defende que apenas haveria a permissão para ter o Imposto Seletivo o mesmo fato gerador e base de cálculo de outros impostos ou contribuições, e não de taxas ou contribuições de melhoria, pois é o fato gerador da obrigação e a base de cálculo que definem a identidade dessas espécies tributárias.

Conforme o inciso VI, o Imposto Seletivo terá suas alíquotas fixadas em lei ordinária, superando a previsão que se manteve durante a tramitação, no artigo 153, §1º, de que poderia haver alteração das alíquotas por ato do Poder Executivo, prestigiando o princípio da legalidade tributária¹⁸³.

As alíquotas poderão ser específicas (*ad rem*), por unidade de medida adotada, ou *ad valorem*. A alíquota *ad valorem* se trata de um percentual sobre o valor do bem, enquanto a alíquota *ad rem* estabelece um valor fixo. As fixas se aplicam nos casos em que a base de

¹⁸² MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Reforma Tributária comentada e comparada: Emenda Constitucional 132**, de 20 de dezembro de 2023. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2024, p. 47.

¹⁸³ Com relação à IBS e CBS, suas alíquotas serão fixadas por Resolução do Senado Federal, observados a forma de cálculo e os limites previstos em lei complementar. Ademais, as alíquotas devem assegurar que, de 2027 a 2033, a receita da União com a CBS e o Imposto Seletivo seja equivalente à redução da receita das Contribuições previstas no art. 195, I, “b” e IV e da Contribuição para o Programa de Integração Social (art. 239, CF), do IPI e do IOF sobre operações de seguro.

cálculo não se expressa por um valor, mas por outra forma de quantificação¹⁸⁴. No caso da alíquota específica por unidade de medida prevista em lei, pode se referir à metragem ou ao peso de certo produto, por exemplo.

Essa previsão está em consonância com as disposições da OCDE¹⁸⁵, que divulga que diferentes bens e serviços demandam diferentes mecanismos de tributação especial, que pode ocorrer com base em alíquotas por unidade de medida ou valor. A escolha entre alíquotas variará de acordo com o objetivo da política tributária que se pretende alcançar.

A Emenda n° 327¹⁸⁶ à PEC n° 45/2019, que previa um delineamento mais detalhado do Imposto Seletivo, trazia a possibilidade das alíquotas serem diferenciadas por produto e da realização de gradação das alíquotas conforme a nocividade à saúde ou ao meio ambiente, como segue:

Art. 1º Dê-se ao art. 153 da Constituição Federal, nos termos do Art. 1º da Proposta de Emenda Constitucional n° 45, de 2019, a seguinte redação:
 “Art. 153

 VIII - produção, comercialização ou importação de bens e serviços comprovadamente prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos termos da lei.

 § 1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.
 § 6º

 III – poderá ter o mesmo fato gerador e a mesma base de cálculo de outros tributos;
IV – poderá ter alíquotas:
a) específicas, por unidade de medida adotada, ou ad valorem; e
b) diferenciadas por produto, respeitada sua gradação conforme a nocividade à saúde ou ao meio ambiente;
 V – não integrará sua própria base de cálculo; e
 VI – incidirá uma única vez.” (grifos nossos)

Em sua justificativa, defende-se que a tributação por alíquotas específicas seria mais apropriada quando for parcialmente destinada a afetar uma externalidade negativa amplamente

¹⁸⁴ Trazendo exemplo apresentado por Luís Eduardo Schoueri, é fixa a alíquota quando se estipula o valor de R\$ 10,00 para cada autenticação de um documento. A base de cálculo é o número de autenticações e a alíquota, fixa, de R\$ 10,00 (SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**, 8ª ed., São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 566).

¹⁸⁵ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). **Consumption Tax Trends**, 2022. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/sites/6525a942-en/1/3/3/index.html?itemId=/content/publication/6525a942-en&_csp_=9be05a02fe0e4dbe2c458d53fbfa33b&itemIGO=oecd&itemContentType=book#section-d1e38378>. Acesso em: 04 jan. 2024.

¹⁸⁶ Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9477037&ts=1704219854361&disposition=inline&ts=1704219854361&_gl=1*1bpgvt*_ga*NjI5OTEwMzY3MDQzMDM2NDM.*_ga_CW3ZH25XMK*MTcwNDMwMzY0Mi4xLjEuMTcwNDMwNjA2NS4wLjAuMA>. Acesso em: 05 jan. 2024.

relacionada com a quantidade do produto nocivo consumido, que é o que se pretende no modelo proposto, e não ao seu valor. Assim, sua utilização é considerada mais efetiva quando se pretende reduzir, por exemplo, a quantidade de teor alcoólico ou nível de nicotina consumido. A utilização de alíquota *ad valorem*, portanto, não teria o mesmo efeito para diminuir os prejuízos à saúde ou ao meio ambiente.

Nessa mesma linha, a OCDE¹⁸⁷ e a OMS¹⁸⁸, em estudos sobre o tema, referendam que a atribuição de alíquotas diferenciadas por produto e, ou, com observância ao seu conteúdo, como a quantidade de nicotina dos cigarros e o teor alcoólico de bebidas, pode direcionar efetivamente a cobrança do imposto aos produtos mais nocivos, reduzindo-se o seu consumo.

Quanto ao objeto de incidência, além do já previsto no *caput* (produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente) o inciso VII do §6º do art. 153 prevê a possibilidade de cobrança do Imposto Seletivo na extração de recursos naturais não renováveis, como minérios e petróleo. Mas, nesse caso, existe uma limitação de que a alíquota máxima seja de 1% do valor de mercado do produto.

O inciso I do §6º do art. 153, por sua vez, prevê expressamente que não incidirá sobre as exportações, nem operações com energia elétrica e telecomunicações. Essas duas previsões são reforçadas pela nova redação do artigo 155, §3º, que dispõe que apenas incidirão ICMS, Imposto de Importação, Imposto de Exportação e IBS sobre operações relativas a energia elétrica e serviços de telecomunicações, e, além desses, o Imposto Seletivo sobre operações relativas a derivados de petróleo, combustíveis e minerais. Como segue:

Art. 155, § 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do **caput** deste artigo e os arts. 153, I e II, e 156-A, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica e serviços de telecomunicações e, à exceção destes e do previsto no art. 153, VIII, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.

Assim sendo, consolida-se expressamente a possibilidade de incidência do Imposto Seletivo sobre operações envolvendo derivados de petróleo, combustíveis e minerais, e a impossibilidade de incidência sobre operações relacionadas à exportação, à energia elétrica e aos serviços de telecomunicações.

¹⁸⁷ Disponível em <https://www.oecd-ilibrary.org/sites/6525a942-en/1/3/3/index.html?itemId=/content/publication/6525a942-en&_csp_=9be05a02fe0e4dbe2c458d53fbfa33b&itemIGO=oecd&itemContentType=book#section-d1e38378>. Acesso em: 03 jan. 2024.

¹⁸⁸ Disponível em: <<https://www.who.int/publications/i/item/9789241512701>>. Acesso em: 03 jan.2024.

Hugo de Brito Machado Segundo¹⁸⁹ critica essas não incidências, sob o argumento de que, quanto à exportação, o Brasil passaria a ser fornecedor de insumos nocivos ou poluentes para o exterior, sem realizar sobre isso tributação alguma; e que, quanto às operações com energia e telecomunicações, perder-se-ia a oportunidade de realizar indução ao uso de energias limpas e renováveis, sobretudo no que tange à geração de energia, que seria o principal fator de poluição.

Algumas Emendas à PEC 45/2019 trataram dessas possibilidades de incidências do Imposto Seletivo.

A Emenda nº 497¹⁹⁰ previa a possibilidade de cobrar o Imposto Seletivo sobre o carbono, com a inclusão do termo “extração” ao inciso VIII do caput, de modo que fosse fato gerador do imposto a retirada de combustíveis fósseis do solo (o que acabou sendo adotado pela Reforma), e que o Imposto Seletivo não incidiria sobre as exportações, mas sim nos casos de aplicação de impostos de ajuste de fronteira pelos países de destino. Como segue:

“Art. 153

 VIII – extração, produção, comercialização ou importação de bens prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, em base específica, nos termos da lei complementar.
 § 1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV, V e VIII.
 § 3º

 V – não incidirá sobre produtos tributados pelo imposto previsto no inciso VIII.

 § 6º O imposto previsto no inciso VIII:
 I – não incidirá sobre as exportações, salvo nos casos de aplicação de impostos de ajuste de fronteira pelos países de destino
 II – integrará a base de cálculo dos tributos previstos nos arts. 155, II, 156, III, 156-A e 195, V; e
 III – poderá ter o mesmo fato gerador e a mesma base de cálculo de outros tributos.”
 (NR)
 “Art. 9º
 § 9º O § 1º deste artigo não se aplica aos bens e serviços tributados na forma do art. 153, VIII, da Constituição Federal.

Assim sendo, criaria um imposto de ajuste de fronteira. Seria a possibilidade de incidência do Imposto Seletivo sobre a exportação, quando aplicasse impostos de ajuste de fronteira pelos países de destino. Trata-se de imposto que vem sendo instituído no mercado

¹⁸⁹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Reforma Tributária comentada e comparada**: Emenda Constitucional 132, de 20 de dezembro de 2023. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2024, p. 45.

¹⁹⁰ Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9483148&ts=1704219857086&disposition=inline&ts=1704219857086&_gl=1*1uw5612*_ga*MTY1Nzg5OTAwOC4xNjk4NjkzOTcy*_ga_CW3ZH25XMK*MTcwNDMxOTkxNC41LjEuMTcwNDMyMTQxMC4wLjAuMA>. Acesso em: 09 jan. 2024.

internacional, especialmente na Europa, implementando um ajuste de carbono nas fronteiras ou imposto de ajuste de carbono. É uma proposta que visava a combater as emissões de gases de efeito estufa associadas à produção de bens importados.

Fundamenta-se na lógica de que, se um país impõe restrições e custos mais altos às emissões de carbono para suas indústrias nacionais, enquanto outros não possuem políticas similares, as empresas nacionais podem ser prejudicadas em termos de competitividade internacional. Dessa feita, para evitar essa desvantagem competitiva, o imposto entre fronteiras sobre carbono imporá um imposto sobre as importações de bens produzidos em países com políticas mais brandas de emissões de carbono. Teria como objetivo, portanto, nivelar o campo de jogo entre países que têm políticas mais rigorosas de redução de emissões e aqueles que não têm.

Contudo, a proposta do imposto de ajuste de fronteira não foi concretizada, de forma que, ao não incidir sobre as exportações, o Imposto Seletivo não poderá ser considerado um “imposto verde” no âmbito internacional, de maneira que as exportações brasileiras não serão livres dos impostos de ajuste de fronteira implementados pelos demais países, como o *Cross Border Adjustment Measure – CBAM*, cobrado pela União Europeia sobre produtos de países que não tenham tributação sobre as emissões de carbono¹⁹¹.

A Emenda n° 598¹⁹² à PEC 45/2019, por sua vez, previa a exclusão do Imposto Seletivo sobre operações relativas a serviços de telecomunicação, energia elétrica, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País. Trazia como fundamento à essa exclusão a essencialidade do bem, pois tanto a energia elétrica quanto os serviços de telecomunicações tiveram a essencialidade declarada pelo Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do RE n° 714.139/SC¹⁹³, datado de 18/12/2021, essencialidade esta que foi reforçada pela lei complementar n° 194/2022¹⁹⁴, que fez também menção à comunicação e aos combustíveis, ao passo que os derivados do petróleo são essenciais pelos mesmos motivos que os próprios combustíveis.

¹⁹¹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Reforma Tributária comentada e comparada**: Emenda Constitucional 132, de 20 de dezembro de 2023. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2024, p. 45..

¹⁹² Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9486528&ts=1704219858845&disposition=inline&ts=1704219858845&_gl=1*bapfpt*_ga*MTY1Nzg5OTAwOC4xNjk4NjkzOTcy*_ga_CW3ZH25XMK*MTcwNDMxOTkxNC41LjEuMTcwNDMyMzc1MS4wLjAuMA>. Acesso em: 04 jan. 2024.

¹⁹³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal, **Recurso Extraordinário 714.139/SC**. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=759632154>>. Acesso em: 04 jan. 2024.

¹⁹⁴ Essa lei altera Código Tributário Nacional, e a lei complementar n° 87/1996 (Lei Kandir), para considerar bens e serviços essenciais os relativos aos combustíveis, à energia elétrica, às comunicações e ao transporte coletivo, e as Leis Complementares n°s 192, de 11 de março de 2022, e 159, de 19 de maio de 2017.

Nesse sentido, o raciocínio seria de que, se na tributação do ICMS era vedada a sobretributação de itens essenciais, seria recomendável seguir essa baliza para o Imposto Seletivo, de modo que não se poderia comparar um produto prejudicial à saúde ou ao meio ambiente que seja supérfluo (como tabaco e bebidas alcóolicas) de bens necessários à vida digna. Além disso, essas operações e serviços seriam insumos para outros serviços e mercadorias, de forma que a sua tributação refletiria em vários setores da economia. Assim sendo, a essencialidade dessas operações seria fundamento para a atribuição de imunidade.

No que tange à essencialidade do bem, que aparentemente foi a fundamentação para a exclusão do Imposto Seletivo sobre operações envolvendo energia elétrica e serviços de telecomunicações, cabe trazer debate existente quanto à seletividade.

O imposto é seletivo quando incide de forma diferenciada sobre determinados objetos. É, portanto, seletivo o imposto que onera diferentemente os bens sobre os quais incide, adotando-se determinados critérios para realizar a discriminação”¹⁹⁵

Quanto aos critérios de discriminação, na Constituição Federal existe a previsão do IPI ser, obrigatoriamente, seletivo, em função da essencialidade do produto, conforme artigo 153, §3º, inciso I; e do ICMS ser, facultativamente, seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços, nos termos do artigo 155, inciso III. Percebe-se, portanto, que nesses casos, o critério para a discriminação da tributação diferenciada é a essencialidade.

Cesar Duarte Barbosa e Maurin Almeida Falcão¹⁹⁶ dispõem que a doutrina jurídica nacional, influenciada pela ideologia socialdemocrata, concebeu um conceito jurídico de seletividade tributária como mecanismo de mobilidade das alíquotas em razão da essencialidade ou superfluidade do bem.

Assim sendo, como dispõe Sérgio André Rocha¹⁹⁷, na experiência brasileira, a seletividade tem sido utilizada como uma técnica legislativa dos tributos sobre o consumo que procura diferenciar a incidência sobre contribuintes com base no tipo de consumo, mais ou menos essencial. Diante da dificuldade que esses tributos apresentam para a utilização da capacidade contributiva como critério de diferenciação e alocação da carga tributária, a essencialidade é usada como método de diferenciação.

¹⁹⁵ FUSO, Rafael Correia. **Seletividade Tributária**. 2006. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo. 2006. p. 97.

¹⁹⁶ BARBOSA, Cesar Duarte; FALCÃO, Maurin Almeida. Seletividade tributária e política fiscal. **Revista do Mestrado em Direito da Universidade Católica de Brasília**, v. 9, n. 2, p. 181-211, 2015. Disponível em: <<https://portalrevistas.ucb.br/index.php/rvmd/article/view/6653>>. Acesso em: 04 jan. 2024.

¹⁹⁷ ROCHA, Sérgio André. Reforma tributária e o imposto seletivo. **CONJUR**, 2023. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2023-ago-28/sergio-andre-rocha-reforma-tributaria-chamado-imposto-seletivo/>>. Acesso em 03 de jan. 2023.

Nesse diapasão, o Imposto Seletivo não seria seletivo nesse sentido, porque seria estranha a existência de um imposto em si seletivo, já que compreende-se a seletividade como um critério de diferenciação dentro do tributo. Dessa feita, o Imposto Seletivo seria, na realidade, um imposto extrafiscal (em sentido estrito, como abordado no Capítulo I), com finalidade de indução de comportamentos, como atuação regulatória do Estado, desestimulando atividades prejudiciais à saúde e ao meio ambiente.

Como apresentado acima, no RE nº 714.139/SC¹⁹⁸, o Supremo Tribunal Federal compreendeu que a Constituição Federal não obriga os entes competentes a adotar a seletividade do ICMS. Contudo, uma vez adotada a seletividade, deve haver “ponderação criteriosa das características intrínsecas do bem ou serviço em razão de sua essencialidade com outros elementos, tais como a capacidade econômica do consumidor final, a destinação do bem ou serviço e, ao cabo, a justiça fiscal, tendente à menor regressividade desse tributo indireto”.

Diante disso, fixou que a energia elétrica e serviços de telecomunicações são itens essenciais, não podendo a seletividade, quando adotada, submeter esses bens e serviços a alíquotas de ICMS superiores à incidente sobre as operações em geral. Nesse sentido, fixou a tese:

Tema nº 745: Adotada pelo legislador estadual a técnica da seletividade em relação ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), discrepam do figurino constitucional alíquotas sobre as operações de energia elétrica e serviços de telecomunicação em patamar superior ao das operações em geral, considerada a essencialidade dos bens e serviços.

O Relator, Ministro Marco Aurélio, em seu voto, compreendeu que “Adotada a seletividade, o critério não pode ser outro senão a essencialidade. Surge a contrariedade à Constituição Federal, uma vez inequívoco tratar-se de bens e serviços de primeira necessidade, a exigir a carga tributária na razão inversa da imprescindibilidade”.

A utilidade social dos setores de energia elétrica e telecomunicação é revelada na Constituição Federal, em que foram alçados à condição de serviços públicos de competência da União – artigo 21, incisos XI e XII, alínea “b”. Na mesma esteira, a Lei nº 7.883/1989, na parte em que versa sobre as limitações ao exercício do direito de greve, incluiu-os como atividades essenciais.

Ademais, como apresentada na fundamentação do relator, esses setores possuem demanda predominantemente inelástica, porque indispensáveis, de forma que o aumento na

¹⁹⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal, **Recurso Extraordinário 714.139/SC**. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=759632154>>. Acesso em: 04 jan. 2024.

tributação não geraria realocação dos recursos, considerando que são itens insubstituíveis. Nesse diapasão, gerar-se-ia fragilização do contribuinte diante da elevação da carga tributária.

Dessa maneira, apesar do Imposto Seletivo não ser um imposto seletivo em si (considerada a seletividade como técnica legislativa), mas, na realidade, um imposto extrafiscal, o constituinte aparentemente utilizou do conceito de essencialidade dos serviços de energia elétrica e telecomunicação, fixados como essenciais pelo Supremo Tribunal Federal, para excluir a tributação do Imposto Seletivo sobre eles.

Em seguida, citam-se diversas Emendas que visavam o aumento de vedações às hipóteses de incidência. Com efeito, visavam a criar a possibilidade de exclusão a bens e serviços de forma desnecessária, considerando que a própria lei complementar, ao definir as hipóteses de incidência, excluirá os bens e serviços que compreender alheios à conceituação de bens e serviços prejudiciais à saúde e ao meio ambiente.

Elenca-se, por exemplo, a Emenda n° 394¹⁹⁹, que visou excluir as bicicletas da incidência do Imposto Seletivo, prevendo que a incidência do Imposto Seletivo “não alcançará a produção, a comercialização ou a importação de bens de mobilidade movidos a propulsão humana e que, por sua natureza, não gerem emissões de gases de efeito estufa”.

Partiu-se do argumento que os bens e serviços que não apresentam grau de nocividade à saúde e ao meio ambiente deverão ser excluídos do campo de incidência do Imposto Seletivo, e, portanto, as bicicletas, contribuindo para o meio ambiente e promovendo a saúde, não poderiam ser tributadas por este imposto. De fato, esse argumento parece verossímil, contudo, não há necessidade de disposição, na própria Constituição Federal, de cada bem e serviço que estará excluído da tributação. Inclusive, esta definição será de competência da lei complementar.

Ademais, houve também a Emenda n° 348²⁰⁰ à PEC 45/2019, que, compreendendo que os serviços essenciais de telecomunicações não prejudicam a saúde ou ao meio ambiente, sugere a retirada da exceção dos serviços de telecomunicações, considerando que já não seriam objeto deste imposto.

¹⁹⁹ Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9480014&ts=1704219855411&disposition=inline&ts=1704219855411&_gl=1*19y9fln*_ga*MTY1Nzg5OTAwOC4xNjk4NjkzOTcy*_ga_CW3ZH25XMK*MTcwNDMxOTkxNC41LjEuMTcwNDMyMTQxMC4wLjAuMA>. Acesso em 09 jan. 2024.

²⁰⁰ Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9478122&ts=1704219854658&disposition=inline&ts=1704219854658&_gl=1*uhtswf*_ga*MTY1Nzg5OTAwOC4xNjk4NjkzOTcy*_ga_CW3ZH25XMK*MTcwNDMxOTkxNC41LjEuMTcwNDMyMTQxMC4wLjAuMA>. Acesso em: 04 jan. 2024.

No mesmo sentido, a Emenda n° 400²⁰¹ trazia a previsão de que o Imposto Seletivo não incidiria sobre “operações com bens e serviços essenciais, nos termos da lei”. Como exemplo desses bens e serviços essenciais, cita, na justificativa, “medicamentos, energia e outros recursos importantes para provisão da dignidade humana”.

Da mesma forma a Emenda n° 475²⁰² previa a exclusão da incidência do Imposto Seletivo dos insumos agropecuários e agrícolas, alimentos destinados ao consumo humano e produtos de higiene pessoal.

Ressalta-se que, durante a tramitação, também esteve presente dispositivo que determinava a incidência do Imposto Seletivo sobre armas e munições. Contudo foi retirado do texto da PEC durante a votação em segundo turno da proposta. Com efeito, a Emenda n° 409²⁰³ visava a inclusão da seguinte previsão no artigo 153, inciso VIII:

Suprima-se o inciso IX do § 1º do art. 9º da Proposta de Emenda à Constituição (PEC) n° 45, de 2019.

Atribua-se a seguinte redação ao inciso VIII do art. 153 da Constituição, na forma conferida pelo art. 1º da PEC n° 45, de 2019:

“Art. 153.

VIII – produção, comercialização ou importação de armas, munições e de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos termos da lei.

.....”

A justificativa apresentada foi no sentido de que as armas de fogo são as grandes responsáveis por homicídios e por crimes patrimoniais, de modo que não se poderia oferecer ainda mais benefícios tributários à indústria armamentista e aumentar o volume de armas em circulação. Argumenta-se que a Emenda transferiu o papel extrafiscal dos impostos sobre o consumo (IBS e CBS, substituindo o IPI, ICMS, PIS, COFINS e ISS) ao Imposto Seletivo. Dessa maneira, sem a incidência do Imposto Seletivo sobre as armas e munições, estas seriam tributadas pela alíquota padrão de IBS e CBS. Além disso, o cenário poderia se mostrar ainda mais desfavorável quando considerado o §9º do artigo 9º da Emenda, que prevê que o Imposto

²⁰¹ Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9480063&ts=1704219855502&disposition=inline&ts=1704219855502&_gl=1*1tkxj6s*_ga*MTY1Nzg5OTAwOC4xNjk4NjkzOTcy*_ga_CW3ZH25XMK*MTcwNDMxOTkxNC41LjEuMTcwNDMyMTQxMC4wLjAuMA>. Acesso em: 04 jan. 2024.

²⁰² Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9483000&ts=1704219856735&disposition=inline&ts=1704219856735&_gl=1*1cdb90w*_ga*MTY1Nzg5OTAwOC4xNjk4NjkzOTcy*_ga_CW3ZH25XMK*MTcwNDMxOTkxNC41LjEuMTcwNDMyMTQxMC4wLjAuMA>. Acesso em: 04 jan. 2024.

²⁰³ Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9480495&ts=1704219855667&disposition=inline&ts=1704219855667&_gl=1*3nfje1*_ga*MTY1Nzg5OTAwOC4xNjk4NjkzOTcy*_ga_CW3ZH25XMK*MTcwNDM3MzI1NC42LjAuMTcwNDM3MzI1NS4wLjAuMA>. Acesso em: 09 jan. 2024.

Seletivo não Incidirá sobre os bens e serviços previstos no §1º do artigo, e, dentre eles, bens e serviços relacionados a soberania e segurança nacional.

Ao final, não ficou previsto no texto da Emenda nº 132/2023 a possibilidade de incidência do Imposto Seletivo sobre armas e munições. Contudo, de fato, no que diz respeito aos bens e serviços relacionados à soberania e segurança nacional, não será possível a incidência do imposto, considerando a vedação expressa do §9º do artigo 9º da Emenda nº 132/2023. Assim, remanesce o questionamento apenas quanto à possibilidade da previsão da imposição via Lei Complementar no que diz respeito aos armamentos privados.

Quanto ao enquadramento das armas e munições como bens prejudiciais à saúde, de início, cabe ressaltar que estão relacionadas à vida, prevista no artigo 5º da Constituição Federal como direito fundamental, e à integridade física (art. 5º, II, XLIX), valores essenciais no ordenamento jurídico brasileiro. Como será melhor tratado no subcapítulo a frente, o direito à saúde (art. 6º, CRFB/88) se trata de corolário do direito à vida, de modo que está intrinsecamente relacionado a ele.

Assim, entende-se, neste trabalho, pelo enquadramento das armas e munições como bens prejudiciais à saúde, passíveis de serem objeto de incidência do Imposto Seletivo, considerando que as armas de fogo podem impactar na integridade física dos indivíduos, e, conseqüentemente, no número de internações hospitalares, conforme mostram estudos²⁰⁴.

Propugna-se aqui que as armas e munições estariam incluídas na zona de incerteza do conceito jurídico indeterminado, podendo o legislador complementar valorá-las como bens prejudiciais à saúde, passíveis de incidência do Imposto Seletivo, observados os princípios constitucionais a seguir trabalhados e demonstrada a eficácia potencial e concreta da medida.

Por sua vez, diante da expressa vedação do §9º do artigo 9º da Emenda nº 132/2023, compreende-se pela impossibilidade de incidência do Imposto Seletivo sobre alimentos açucarados e ultraprocessados, exceto se houver alteração do texto, mediante nova Emenda Constitucional.

Com efeito, cabe apontar aqui que o artigo 9º da EC 132/2023 lista, em seu parágrafo primeiro, bens e serviços que terão alíquotas reduzidas do IBS e CBS, enquanto o §9º deste artigo dispõe que o Imposto Seletivo não incidirá sobre esses bens e serviços.

²⁰⁴ Nesse sentido, o Instituto Sou da Paz realizou pesquisa apresentando estimação e análise dos gastos com vítimas de arma de fogo atendidas na rede hospitalar do SUS, concluindo que para além das mais de 40 mil vidas perdidas por ano, em 2020, foram registradas no país 17,2 mil internações decorrentes de lesões provocadas por armas de fogo, que totalizaram custo de R\$ 37,8 milhões ao Sistema Único de Saúde. Disponível em: <<https://soudapaz.org/o-que-fazemos/mobilizar/sistema-de-justica-criminal-e-seguranca-publica/participacao-no-debate-publico/controle-de-armas/?show=documentos#5700-1>>. Acesso em: 03 março de 2024.

Ocorre que podem surgir divergências a partir dessa previsão. Por exemplo, quanto ao inciso VII, que prevê alíquotas reduzidas aos “alimentos destinados ao consumo humano”. Poderia se questionar se alimentos destinados ao consumo humano que sejam considerados prejudiciais à saúde podem ser objeto do Imposto Seletivo ainda assim. Do mesmo modo, poderia se perguntar se bebidas açucaradas seriam alimentos destinados ao consumo humano, ou até mesmo bebidas alcólicas.

Compreende-se, neste trabalho, que as bebidas alcólicas e açucaradas não estariam incluídas na previsão de “alimentos destinados ao consumo humano”, de forma que poderiam ser tributadas com o Imposto Seletivo, caso assim disponha o legislador complementar. Ora, a interpretação da norma deve estar conectada com a sua finalidade. A previsão de exclusão de imposição do Imposto Seletivo sobre os alimentos destinados ao consumo humano se justifica para que não haja tributação excessiva sobre bens essenciais à vida humana, como os alimentos básicos destinados ao seu consumo e nutrição. A realidade é que as bebidas alcólicas e açucaradas não são consideradas nutritivas ao indivíduo, não estando incluídas no direito fundamental à alimentação saudável do cidadão²⁰⁵.

Com efeito, a Organização Mundial da Saúde²⁰⁶ considera a obesidade uma epidemia mundial e identifica o consumo de bebidas açucaradas como um dos principais fatores de risco para essa condição. De fato, trazendo os dados, em 2016 – e em crescimento – mais de 1,9 bilhão de adultos estavam acima do peso e 650 milhões de adultos poderiam ser considerados obesos. Essa realidade afeta diretamente a saúde, pois a obesidade e o excesso de peso estão entre os fatores de risco mais elevados para diversas doenças graves, como cardíacas e derrames, diabetes, distúrbios musculoesqueléticos e alguns tipos de câncer, incluindo endometrial, mama, ovário, próstata, fígado, vesícula biliar, rim e cólon²⁰⁷.

Do mesmo modo, o Ministério da Saúde²⁰⁸ apontou, em 2018, grave problema de saúde pública decorrente do consumo excessivo de alimentos ultraprocessados, dentre os quais se encontram os refrescos e refrigerantes, associados com síndrome metabólica, excesso de peso

²⁰⁵ CALIENDO, Paulo; CAVALCANTE, Denise Lucena; CATARINO, João Ricardo (Orgs.). **Tributação das bebidas adoçadas**: extrafiscalidade em prol da saúde. Porto Alegre: Editora Fundação Fênix, 2022, p. 22.

²⁰⁶ WORLD HEALTH ORGANIZATION (WHO). **Obesity and overweight**. WHO. 16 fevereiro 2018. Disponível em: < <https://www.who.int/news-room/fact-sheets/detail/obesity-and-overweight>>. Acesso em 02 março 2024.

²⁰⁷ CORREIA NETO, Celso de Barros. **Tributação das bebidas açucaradas no Brasil: caminhos para sua efetivação**. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2019, p. 6. Disponível em: <<https://bd.camara.leg.br/bd/handle/bdcamara/39520>>. Acesso em: 23 fev 2024

²⁰⁸ BRASIL. Ministério da Saúde. **Saúde Brasil 2018 - uma análise de situação de saúde e das doenças e agravos crônicos**: desafios e perspectivas. Brasília: Ministério da Saúde, 2019, p. 256.

e obesidade, colesterol total e LDL, doenças cardiovasculares, adiposidade corporal, dentre outras doenças²⁰⁹.

Ressalta-se que esses riscos não se restringem ao âmbito individual, mas também apresentam feição coletiva, pois geram custos sociais diante da queda de produtividade dos trabalhadores (por doenças e incapacidades precoces) e por gastos orçamentários necessários à prevenção e ao tratamento de enfermidades associadas ao excesso de peso. Nesse sentido, as bebidas açucaradas se apresentam como fontes baratas e acessíveis de calorias vazias – com alta concentração de açúcar adicionado e baixo ou nenhum valor nutricional²¹⁰.

Do mesmo modo, a Organização Mundial da Saúde²¹¹ adverte igualmente quanto ao consumo de bebida alcólicas, diretamente relacionadas a mais de duzentas doenças, lesões e outros problemas de consumo. Com efeito, lista que o consumo de álcool está associado ao risco de desenvolvimento de problemas de saúde como perturbações mentais e comportamentais, incluindo dependência de álcool, e doenças como cirrose hepática, alguns tipos de cancro e doenças cardiovasculares. Além disso, apresenta relação causal entre o consumo nocivo de álcool e a incidência ou resultados de doenças infecciosas como a tuberculose e o HIV.

Inclusive, como política pública para reduzir os efeitos negativos do álcool e de bebidas açucaradas na sociedade, em consonância com estudos doutrinários brasileiros²¹², a Organização Mundial²¹³ apresenta a implementação de tributação mais alta como instrumento de redução do consumo. Para tal, demonstra evidências crescentes na aptidão da legislação tributária de promover hábitos alimentares mais saudáveis na população, trazendo o exemplo de diversos países que adotaram essa medida e obtiveram bons resultados, como o Chile, o

²⁰⁹ CALIENDO, Paulo; CAVALCANTE, Denise Lucena; CATARINO, João Ricardo (Orgs.). **Tributação das bebidas adoçadas: extrafiscalidade em prol da saúde**. Porto Alegre: Editora Fundação Fênix, 2022, p. 21.

²¹⁰ CORREIA NETO, Celso de Barros. **Tributação das bebidas açucaradas no Brasil: caminhos para sua efetivação**. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2019, p. 8. Disponível em: <<https://bd.camara.leg.br/bd/handle/bdcamara/39520>>. Acesso em: 23 fev 2024

²¹¹ WORLD HEALTH ORGANIZATION (WHO). **Alcohol**. WHO. 9 maio de 2022. Disponível em: <https://www.who.int/news-room/fact-sheets/detail/alcohol/?gad_source=1&gclid=CjwKCAiA3JCvBhA8EiwA4kujZjK8k4xUCCPMbMAtR3hhny6of8XqxDfMUzob0h64GajtIolnpCE1EhoCwrcQAvD_BwE>. Acesso em 02 março 2024.

²¹² GIANNELLA, Gustavo Di Cesare. **A extrafiscalidade como instrumento de política pública no Brasil: análise da tributação de bebidas alcoólicas**. 2017. Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal do ABC, São Bernardo do Campo, SP, 2017.

²¹³ WORLD HEALTH ORGANIZATION (WHO). **Fiscal Policies for Diet and Prevention of Noncommunicable Diseases**. Technical Meeting Report. 5–6 May 2015, Geneva, Switzerland, 2016. Disponível em: <https://www.who.int/docs/default-source/obesity/fiscal-policies-for-diet-and-the-prevention-of-noncommunicable-diseases-0.pdf?sfvrsn=84ee20c_2#:~:text=The%20main%20fiscal%20policy%20interventions,and%20For%20other%20healthy%20foods>. Acesso em: 03 março 2024.

México, a Hungria, a França, a Bélgica, a Noruega, a África do Sul e diversas cidades norte-americanas²¹⁴.

Nesse sentido, compreende-se que não se poderia enquadrar em alimentos destinados ao consumo humano aquelas bebidas que não geram valor nutricional, mas, do contrário, apresentam sérios riscos à saúde dos indivíduos. Partindo dessa premissa, defende-se que poderia o legislador complementar dispor pela incidência do Imposto Seletivo sobre alimentos açucarados ou alcóolicos, ainda que existente a previsão do artigo 9º, §9º da Emenda Constitucional nº 132/2023.

Ressalva-se que a Emenda nº 497²¹⁵, já apresentada anteriormente, previa alteração ao artigo 9º da EC, quando a sua previsão era de que o Imposto Seletivo teria alíquota reduzida com relação àqueles bens elencados. Visava-se, com a Emenda nº 497, que não houvesse redução de alíquotas sobre itens que seriam tributados pelo Imposto Seletivo. A justificativa seria para que se invertesse a lógica da não concorrência entre a incidência do Imposto Seletivo e a aplicação de alíquotas favorecidas aos mesmos itens. Argumenta-se que não faria sentido que itens prejudiciais à saúde e/ou ao meio ambiente fossem beneficiados com alíquotas menores, já que seu consumo deveria ser desestimulado pelo poder público.

“Art. 153

 VIII – extração, produção, comercialização ou importação de bens prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, em base específica, nos termos da lei complementar.
 § 1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV, V e VIII.
 § 3º

 V – não incidirá sobre produtos tributados pelo imposto previsto no inciso VIII.

 § 6º O imposto previsto no inciso VIII:
 I – não incidirá sobre as exportações, salvo nos casos de aplicação de impostos de ajuste de fronteira pelos países de destino
 II – integrará a base de cálculo dos tributos previstos nos arts. 155, II, 156, III, 156-A e 195, V; e
 III – poderá ter o mesmo fato gerador e a mesma base de cálculo de outros tributos.”
 (NR)
 “Art. 9º
 § 9º O § 1º deste artigo não se aplica aos bens e serviços tributados na forma do art. 153, VIII, da Constituição Federal.

²¹⁴ CORREIA NETO, Celso de Barros. **Tributação das bebidas açucaradas no Brasil: caminhos para sua efetivação**. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2019, p. 11 Disponível em: <<https://bd.camara.leg.br/bd/handle/bdcamara/39520>>. Acesso em: 23 fev 2024

²¹⁵ Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9483148&ts=1704219857086&disposition=inline&ts=1704219857086&_gl=1*1uw5612*_ga*MTY1Nzg5OTAwOC4xNjk4NjkzOTcy*_ga_CW3ZH25XMK*MTcwNDMxOTkxNC41LjEuMTcwNDMyMTQxMC4wLjAuMA>. Acesso em: 05 jan. 2024.

Agora, a previsão que restou foi distinta: “§ 9º O imposto previsto no art. 153, VIII, da Constituição Federal não incidirá sobre os bens ou serviços cujas alíquotas sejam reduzidas nos termos do § 1º deste artigo”, ou seja, no sentido de que o Imposto Seletivo não incidirá sobre bens ou serviços com alíquotas reduzidas nos termos do §1º. Trata-se de lógica diferente, que pode gerar os questionamentos apontados acima.

Ultrapassado este ponto, registre-se que o Imposto Seletivo financiará diversos fundos, como o Fundo de Participação dos Municípios (FPM) e o Fundo de Participação dos Estados (FPE), que hoje é alimentado em parte pelo IPI. De fato, o artigo 159 prevê que a União entregará:

"Art. 159.
I - do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados e do imposto previsto no art. 153, VIII, 50% (cinquenta por cento), da seguinte forma:

II - do produto da arrecadação do imposto sobre produtos industrializados e do imposto previsto no art. 153, VIII, 10% (dez por cento) aos Estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados;
§ 3º Os Estados entregarão aos respectivos Municípios 25% (vinte e cinco por cento) dos recursos que receberem nos termos do inciso II ~~do caput~~ deste artigo, observados os critérios estabelecidos no art. 158, § 1º, para a parcela relativa ao imposto sobre produtos industrializados, e no art. 158, § 2º, para a parcela relativa ao imposto previsto no art. 153, VIII.

Assim sendo, apesar do Imposto Seletivo ser de competência da União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios serão destinatários da maior parte da arrecadação, demonstrando ser uma forma de compensação e mitigação dos danos da atividade danosa à saúde e ao meio ambiente causados na localidade.

Nos termos do artigo 6º, incisos II e III da EC 132/2023, enquanto lei complementar não dispor sobre a matéria, a entrega dos recursos do Imposto Seletivo, nos termos do art. 159, I da CF, deverá observar os critérios e condições da LC 62/89, e, nos termos do artigo 159, II, deverá observar a LC 61/89.

Por fim, a partir de 2027, a União compensará eventual redução no montante dos valores entregues nos termos do art. 159, I e II, em razão da substituição da arrecadação do IPI pela arrecadação do Imposto Seletivo, nos termos de lei complementar, conforme prevê artigo 7º da EC 132/2023.

Por fim, cita-se a Emenda n° 84²¹⁶, que visava suprimir o Imposto Seletivo, sob o argumento de que eventual limitação sobre bens e produtos prejudiciais à saúde e meio ambiente poderia ser realizada por alíquota superior dentro do Imposto sobre o Valor Adicionado, sem a necessidade de criação de um novo imposto.

No mesmo sentido, a Emenda n° 308²¹⁷ previa a supressão do Imposto Seletivo, sob argumentos similares, propugnando que um dos objetivos almejados pela reforma tributária seria a simplificação do Sistema Tributário Nacional, de forma que os atuais tributos incidentes sobre o valor agregado de competência das três esferas federativas seriam fundidos em apenas dois: CBS e IBS. Assim, a criação do Imposto Seletivo, um novo tributo, seria contraproducente e aumentaria a complexidade do sistema, podendo-se atingir o mesmo objetivo (de desestímulo ao consumo de bens prejudiciais à saúde e ao meio ambiente) com a previsão de alíquota majorada do IBS e da CBS.

Contudo, essas propostas não foram atendidas, tendo sido publicada a Emenda Constitucional 132/2023 com a previsão do Imposto Seletivo, conforme visto acima. Além dessas previsões, outra redação que não foi observada, quando da publicação da Reforma, foi a de utilização do Imposto Seletivo no combate das desigualdades regionais e incentivo da Zona Franca de Manaus e Áreas de Livre Comércio.

Na redação da Câmara, a PEC 45/2019 propunha, no artigo 92-B e seu parágrafo primeiro, a incidência do Imposto Seletivo, e a majoração de suas alíquotas, para fins de: “alcançar a produção, a comercialização ou a importação de bens que também tenham industrialização na Zona Franca de Manaus ou nas áreas de livre comércio referidas no caput, garantido tratamento favorecido às operações originadas nessas áreas incentivadas.”. Desse modo, o Imposto Seletivo serviria para desequilibrar condições de concorrência e onerar determinados contribuintes em benefícios de outros.

Com efeito, esse dispositivo atribuía ao Imposto Seletivo uma função indutora desconectada das finalidades previstas no artigo 153, inciso III da Constituição, pois a sua extrafiscalidade, segundo esse dispositivo, teria por fundamento desincentivar o consumo de

²¹⁶ Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9439935&ts=1704219850358&disposition=inline&ts=1704219850358&_gl=1*1pmijv4*_ga*NjI5OTExMzM3LjE3MDQzMjM2NDM.*_ga_CW3ZH25XMK*MTcwNDMwMzY0Mi4xLjEuMTcwNDMwNDc5OC4wLjAuMA>. Acesso em: 07 jan. 2024.

²¹⁷ Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9475344&ts=1704219854017&disposition=inline&ts=1704219854017&_gl=1*m0s7m8*_ga*NjI5OTExMzM3LjE3MDQzMjM2NDM.*_ga_CW3ZH25XMK*MTcwNDMwMzY0Mi4xLjEuMTcwNDMwNjA2NS4wLjAuMA>. Acesso em: 07 jan. 2024.

produtos e serviços em razão de suas externalidades negativas, como saúde e meio ambiente, e não o desenvolvimento regional.

Poderia se afirmar que previsão do artigo 92-B violaria o princípio da isonomia tributária (art. 150, II, CF) e da livre concorrência (art. 170, IV, CF), pois ofereceria instrumentos para a incidência do Imposto Seletivo para fins de onerar contribuintes de diferentes localidades do país, sob fundamento de beneficiar aqueles que atuam na Zona Franca de Manaus e em determinadas áreas de livre comércio. Nesse sentido, a Emenda n° 600²¹⁸ propôs que se retirasse a possibilidade de o Imposto Seletivo servir de instrumento para manter o diferencial competitivo assegurado à Zona Franca de Manaus.

Ao final, o artigo 2° da Emenda Constitucional 132/2023 previu que o ADCT passaria a vigorar com a seguinte alteração, com relação a este tópico:

"Art. 92-B. As leis instituidoras dos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, da Constituição Federal estabelecerão os mecanismos necessários, com ou sem contrapartidas, para manter, em caráter geral, o diferencial competitivo assegurado à Zona Franca de Manaus pelos arts. 40 e 92-A e às áreas de livre comércio existentes em 31 de maio de 2023, nos níveis estabelecidos pela legislação relativa aos tributos extintos a que se referem os arts. 126 a 129, todos deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

§ 1° Para assegurar o disposto no **caput**, serão utilizados, isolada ou cumulativamente, instrumentos fiscais, econômicos ou financeiros.

Em resumo, inicialmente, a Câmara havia previsto a incidência do Imposto Seletivo – e a majoração de suas alíquotas – sobre produtos concorrentes de fora da região da Zona Franca de Manaus ou das Áreas de Livre Comércio, a fim de garantir tratamento favorecido às operações originadas nessas áreas incentivadas. Em seguida, o relator da PEC substituiu o imposto seletivo por Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico.

Contudo, ao final, foram excluídos tanto o Imposto Seletivo quanto a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico como instrumentos de subvenção para a Zona Franca de Manaus, prevendo-se que é de responsabilidade da lei complementar da CBS e do IBS estabelecer os mecanismos necessários para garantir a vantagem competitiva da Zona Franca de Manaus ou das Áreas de Livre Comércio.

2.2. A Competência da Lei Complementar

²¹⁸ Disponível em: <

Em razão do caráter abstrato dos conceitos “bens e serviços prejudiciais à saúde e ao meio ambiente”, seria necessário que houvesse posicionamento mais sólido do Poder Legislativo no momento de definição dos bens e serviços que estão sujeitos a sua incidência, justificando a necessidade de maioria absoluta para a sua aprovação, nos termos do artigo 69 da Constituição Federal.

Nesse sentido, Saul Levmore²¹⁹ defende que é necessário votação por maioria absoluta para imposição desses tipos de restrições, as quais se apresentam mais uma internalidade do que um bem público ou externalidade.

Dessa feita, o imposto seletivo deverá ser regulado por meio de lei complementar, promovendo a estabilização e, por consequência, a segurança jurídica. Nesse sentido, as Emendas n° 205²²⁰ e n° 474²²¹ à PEC 45/2019 reforçavam a necessidade de lei complementar.

A lei complementar faz parte do processo legislativo constitucional, conforme previsão no inciso II e parágrafo único do artigo 59 e artigo 69 da Constituição Federal²²². Com efeito, do ponto de vista formal, será votada por quórum de votação de maioria absoluta (metade mais um dos membros do Congresso Nacional), e, do ponto de vista material, tem por conteúdo a complementação da Constituição, sendo a sua matéria definida pela própria Constituição Federal.

Com efeito: o legislador não escolhe a matéria da lei complementar, mas sim a própria Constituição o faz; o legislador ordinário não pode adentrar matéria de lei complementar; a lei complementar só é superior às leis ordinárias quando é o fundamento de validade destas; e a matéria sob reserva de lei complementar é indelegável²²³.

O artigo 146 da Constituição Federal estabelece o papel da lei complementar no campo tributário, como segue:

²¹⁹ LEVMORE, Saul. From Helmets to Savings and Inheritance Taxes: Regulatory, intensity, Information Revelation and Internalities. **Colloquium on Tax Policy and Public Finance**. University of Chicago Law Review, v. 81, art. 11, 2014, p. 245.

²²⁰ Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9464853&ts=1704219852235&disposition=inline&ts=1704219852235&_gl=1*15hetkp*_ga*NjI5OTExMzM3LjE3MDQzMDM2NDM.*_ga_CW3ZH25XMK*MTcwNDMwMzY0Mi4xLjEuMTcwNDMwNDc5OC4wLjAuMA>. Acesso em 08 jan. 2024.

²²¹ Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9482996&ts=1704219856719&disposition=inline&ts=1704219856719&_gl=1*14aou*_ga*MTY1Nzg5OTAwOC4xNjk4NjkzOTcy*_ga_CW3ZH25XMK*MTcwNDMxOTkxNC41LjEuMTcwNDMyMTQxMC4wLjAuMA>. Acesso em 08 jan. 2024.

²²² Art. 69. As leis complementares serão aprovadas por maioria absoluta.

²²³ COELHO, Sasha Calmon Navarro. A lei complementar como agente normativo ordenador do sistema tributário e da repartição das competências tributárias. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais**, 2000, p. 327. Disponível em: <<https://revista.direito.ufmg.br/index.php/revista/article/download/1150/1083>>. Acesso em: 04 jan. 2023.

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas, inclusive em relação aos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V;

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso dos impostos previstos nos arts. 155, II, e 156-A, das contribuições sociais previstas no art. 195, I e V, e § 12 e da contribuição a que se refere o art. 239. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

[...]

Assim sendo, cabe à lei complementar dispor sobre conflito de competência em matéria tributária entre os entes federativos; regular as limitações constitucionais ao poder de tributar²²⁴; e estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária. Ademais, Sasha Calmon Navarro Coelho²²⁵ cita um quarto papel da lei complementar, que seria fazer atuar certos ditames constitucionais²²⁶.

Nesse sentido, os três primeiros papéis da lei complementar são genéricos, enquanto o quarto seria tópico – caso a caso, a Constituição pré-determina a utilização da lei complementar, em hipóteses expressamente previstas (âmbito de validade material da lei complementar).

De fato, a lei complementar possui importante papel na definição dos tipos constitucionais. Nesse sentido, Luís Eduardo Shcoueri²²⁷ dispõe que o papel da lei complementar está na solução dos conflitos de competência e na definição das hipóteses tributárias e bases de cálculo, as quais implicam a criação, pelo legislador complementar, de definições das realidades contempladas pelo constituinte. Assim, enquanto o constituinte

²²⁴ Sasha Calmon Navarro Coelho desenvolve as seguintes premissas: A) quando a Constituição põe uma limitação ao poder de tributar, sem requisitar tópica e expressamente lei complementar, a competência conferida ao legislador da lei complementar para regulá-la é uma competência facultativa; B) quando a Constituição põe uma limitação ao poder de tributar, requisitando tópica e expressamente lei complementar, seja para conter, seja para ditar conteúdo normativo (proibições de eficácia limitada e proibições de eficácia contível), ao legislador da lei complementar é dada uma competência obrigatória; C) certas proibições ao poder de tributar, pela sua própria natureza e fundamentos axiológicos, repelem regulamentação porque são autoaplicáveis em razão de normatividade plena (COELHO, Sasha Calmon Navarro. A lei complementar como agente normativo ordenador do sistema tributário e da repartição das competências tributárias. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais**, 2000, 331. Disponível em: <<https://revista.direito.ufmg.br/index.php/revista/article/download/1150/1083>>. Acesso em 04 jan. 2023).

²²⁵ COELHO, Sasha Calmon Navarro. Op. cit., p. 316.

²²⁶ Nesse sentido, no direito tributário, existe, por exemplo, a possibilidade da União exercer sua competência residual via lei complementar, na forma do artigo 154, inciso I da Constituição Federal.

²²⁷ SCHOUEIRI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**, 8ª ed., São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p; 275/276.

contemplou a realidade econômica do ponto de vista tipológico, impôs ao legislador complementar a tarefa de expressar essa realidade mediante conceitos, por definições de hipóteses tributárias, bases de cálculo e contribuintes, ou imposição de limites em casos de conflitos.

As leis complementares podem atuar diretamente²²⁸ ou complementando dispositivos constitucionais de eficácia contida (balizando-lhes o alcance), ou, ainda, integrando dispositivos constitucionais de eficácia limitada (conferindo-lhes normatividade plena)²²⁹. No caso, a lei complementar que regulamentará o Imposto Seletivo conferirá normatividade plena ao artigo 153, inciso VIII (dispositivo constitucional de eficácia limitada), na medida em que definirá os bens e serviços que serão alcançados pela tributação e em quais etapas da cadeia produtiva haverá a sua cobrança.

Conquanto a integração das leis constitucionais possa ser feita por leis ordinárias, plebiscitos, referendos etc., dependendo do querer da Constituição, o constituinte elegeu a lei complementar como o instrumento por excelência dessa elevada função, sobretudo no direito tributário.

Com relação ao estabelecimento de normas gerais em matéria de legislação tributária, que é a hipótese da regulamentação do Imposto Seletivo, é certo que: i) a edição das normas gerais de Direito Tributário são veiculadas pela União, através do Congresso Nacional, mediante leis complementares (lei nacional) que serão observadas pelas ordens jurídicas parciais de todos os entes federativos, salvo sua inexistência, quando as ordens parciais poderão suprir a lacuna (artigo 24, § 3º, CF) até e enquanto não sobrevinha a solicitada lei complementar, a qual, se e quando advinda, paralisa as legislações locais, no que lhe forem contrárias ou incongruentes (artigo 24, § 4º, CF); ii) a lei com estado de complementar sobre normas gerais de Direito Tributário, ora em vigor, é o Código Tributário Nacional, no que não contrariar a Constituição de 1988, a teor do art. 34, § 5º, do ADCT; iii) a lei complementar que edita normas gerais é lei de atuação e desdobramento do sistema tributário, fator de unificação e equalização aplicativa do Direito Tributário²³⁰.

²²⁸ Como no caso de leis complementares que visam a dirimir conflitos de competência entre os entes federativos.

²²⁹ COELHO, Sasha Calmon Navarro. A lei complementar como agente normativo ordenador do sistema tributário e da repartição das competências tributárias. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais**, 2000, p. 322. Disponível em: <<https://revista.direito.ufmg.br/index.php/revista/article/download/1150/1083>>. Acesso em 04 jan. 2023.

²³⁰ Ibid., p. 335.

Com efeito, a lei complementar, no caso, exercendo sua função de edição de normas gerais de Direito Tributário, definirá quais são os bens e serviços considerados prejudiciais à saúde e ao meio ambiente, que justificarão a incidência do Imposto Seletivo.

A indefinição do que seriam exatamente esses bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente pode levar a uma ampliação excessiva dos bens e serviços onerados pelo Imposto Seletivo. Afinal, quase todos os produtos consumidos possuem alguma externalidade ambiental negativa (computadores, brinquedos, veículos). Por exemplo, até mesmos os carros elétricos recebem questionamentos sobre os impactos ambientais causados, em razão do manejo das baterias e da matriz energética (debates se a eletricidade utilizada tem uma fonte sem emissões, como a solar, ou é de termelétricas a carvão). Assim, há patente amplitude potencial da expressão.

Dessa forma, o constituinte derivado, via Emenda Constitucional nº 132/2023 delegou ao Poder Legislativo, via lei complementar, a competência de definir os contornos do tributo.

2.3. A subjetividade do legislador na definição dos bens e serviços prejudiciais à saúde e ao meio ambiente

A Constituição Federal, em seu artigo 5º, inciso II, dispõe que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”, de modo que a lei é eleita como a única fonte de imposição aos cidadãos, sendo este um reflexo do Estado de Direito. Em matéria tributária, por sua vez, o princípio da legalidade é expresso no artigo 150, inciso I da Constituição Federal, que veda aos entes federativos a exigência ou aumento de tributo sem lei que o estabeleça, de modo que a arrecadação de tributos pelo Poder Público deve ser autorizada previamente pelos representantes do povo²³¹.

Gerd Willi Rothmann²³² realiza diferenciação entre as seguintes feições da legalidade: i) como legalidade da administração pública, tendo a administração a obrigação de cobrar o tributo, desde que nascido de acordo com a lei; ii) como reserva da lei, condicionando as intervenções onerosas na esfera jurídica do indivíduo à existência de uma lei formal; iii) como estrita legalidade tributária, vedando a instituição ou aumento de tributo sem lei que estabeleça; e d) como conformidade da tributação com o fato gerador, pois a lei formal deve determinar os aspectos do fato gerador.

²³¹ ROTHMANN, Gerd W. O princípio da legalidade tributária. **Revista Da Faculdade De Direito, Universidade De São Paulo**, 67, 1972, p. 231-268. Disponível em <<https://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/66651>>. Acesso em 02 jan. 2023, p. 241.

²³² Ibid., p. 242/247.

Como apresentado acima, o Imposto Seletivo permite imposição tributária pela União sobre a produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos termos da lei complementar. Apresenta-se aqui, portanto, hipótese de liberdade configuradora do legislador, a qual é definida por André Saddy²³³ como a margem de liberdade de quem cria direitos e obrigações ou que os elucida, por meio de atos legislativos, normativos, regulamentares, contratuais, jurisdicionais e até tomadas de decisões administrativas que podem se transformar em normas jurídicas.

A liberdade de configuração do legislador não é total, mas nasce, na Constituição, delimitada por regras e princípios que garantem direitos fundamentais aos contribuintes. Nesse sentido, Marcel Papadopoul²³⁴ propugna que a moderna teoria dos direitos fundamentais não se compatibiliza com o exercício amplo e irrestrito da liberdade conformadora do legislador.

Klaus Tipke e Joachim Lang²³⁵, do mesmo modo, afirmam que, em um Estado democrático, lei e Direito não constituem antinomia, de modo que a lei tributária deve garantir não apenas a segurança jurídica, mas também a justiça.

Assim sendo, essa liberdade configuradora deverá observar os limites apresentados nos capítulos seguintes – quanto à necessidade de observância das regras e princípios constitucionais e o controle dos efeitos potenciais e concretos, a fim de que a imposição tributária seja considerada válida.

Alguns autores²³⁶ compreendem que a abertura textual do inciso VIII do artigo 153, que traz o Imposto Seletivo, pode ser acolhida como uma mudança de paradigma, deixando de lado a perspectiva de hipercristalização de materialidades da Constituição, em prestígio à competência do legislador infraconstitucional em matéria tributária. Contudo, é necessário que haja controle dessa liberdade configuradora, a fim de que não sejam perpetrados excessos diante do amplo grau de subjetividade do legislador na definição desses conceitos.

Afinal, a previsão do artigo 153, inciso VIII apresenta conceitos jurídicos indeterminados, abrindo margem de apreciação para a definição de seu significado.

²³³ SADDY, André; et al. **Discrecionalidade na área Educacional**. Rio de Janeiro: Centro para Estudos Empírico-Jurídicos (CEEJ), 2020, p. 34.

²³⁴ PAPAPOUL, MARCEL. Um passo adiante: contributo para a compreensão do controle das medidas tributárias extrafiscais e do papel desempenhado pela capacidade contributiva neste contexto. In: ÁVILA, Humberto. **Fundamentos do Direito Tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012, p. 283.

²³⁵ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito tributário (Steuerecht)**. Vol. 1, Tradução da 18ª edição alemã, de Luiz Dória Furquim. Sérgio Antonio Fabris Editor, Porto Alegre, 2008, p. 203.

²³⁶ ROCHA, Sérgio André. Reforma tributária e o imposto seletivo. **CONJUR**, 2023. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2023-ago-28/sergio-andre-rocha-reforma-tributaria-chamado-imposto-seletivo/>>. Acesso em 03 de jan. 2023.

Afirma José dos Santos Carvalho Filho²³⁷ que, na doutrina alemã, todo conceito indeterminado tem, em sua estrutura, três elementos de composição: um núcleo fixo (*Begriffkern*), que constitui a zona de certeza – composto de dados prévios e seguros; o segundo, uma zona intermediária ou de incerteza (*Begriffhof*), mais ou menos precisa; e terceira, consistente na zona de incerteza negativa, havendo segurança da exclusão do conceito. Assim, a dificuldade da aplicação dos conceitos indeterminados estaria na zona de incerteza, onde há maior dificuldade em encontrar a única solução justa.

Como afirma Karl Engisch²³⁸, é possível distinguir nos conceitos jurídicos indeterminados um núcleo conceitual e um halo conceitual. Sempre que existe uma noção clara do conteúdo e da extensão de um conceito, estar-se-ia diante do núcleo conceitual. Por sua vez, quando as dúvidas se iniciarem, começa o halo do conceito.

Dessa forma, a doutrina alemã conferiria uma margem de apreciação em favor da Administração quando pretende aplicar ao caso concreto o núcleo vago do conceito. Essa margem não permitiria uma livre vontade da administração, pois só existiria uma solução justa, adotando a teoria da unicidade.

Conforme propugna Fernando Sainz Moreno²³⁹, Otto Bachof elabora a doutrina da margem de livre apreciação, segundo a qual a Administração Pública dispõe de espaço de valoração não sujeito ao controle judicial, exceto quando supera o limite desse espaço. Com efeito, inexistiria fronteira nítida entre conceitos determinados e indeterminados, apenas maior ou menor indeterminação, e distingue o conceito indeterminado do conceito jurídico, que permanece fora do âmbito de valoração exclusiva da Administração, recaindo no espaço decisional controlável.

Conforme afirma José Eduardo Martins Cardozo²⁴⁰, os adeptos da teoria da margem de apreciação partem da distinção entre conceitos jurídicos discricionários e indeterminados, entendendo que os indeterminados admitem apenas um único sentido correto em cada caso.

²³⁷ CARVALHO FILHO, José dos Santos. A discricionariedade e o Estado de Direito. In: GARCIA, Emerson (coord.). **Discricionariedade administrativa**. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2005, p. 29.

²³⁸ ENGISCH, Karl. **Introdução ao pensamento jurídico**. 8ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2001, p. 209. Disponível em: <https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/6247101/mod_resource/content/1/Introdu%C3%A7%C3%A3o%20ao%20pensamento%20jur%C3%ADico%20by%20Karl%20Engisch%20%28z-lib.org%29.pdf>. Acesso em: 08 jan. 2024.

²³⁹ SAINZ MORENO, Fernando, 1976 *apud* SADDY, André, 2014, p. 218.

²⁴⁰ CARDOZO, José Eduardo Martins. A discricionariedade e o Estado de Direito. In: GARCIA, Emerson (coord.). **Discricionariedade administrativa**. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2005, p. 72.

André Saddy²⁴¹ traz essas conceituações de forma muito clara, explicando que a margem de livre apreciação dos conceitos jurídicos indeterminados seria a margem decorrente da zona de incerteza semântica de um conceito jurídico, ou seja, daqueles conceitos que não se definem precisamente porque não deixam a compreensão exata de quais significados emitem, deixando dúvidas de duas ou mais compreensões de significado quando no caso concreto. Assim, propugna que a forma de confirmar se o conceito jurídico indeterminado apresenta margem de livre apreciação é verificando sua estrutura – o núcleo conceitual e a auréola conceitual. O núcleo conceitual, também chamado de zona de certeza, aparece quando há uma noção clara do conteúdo e da extensão de um conceito – esta zona pode ser positiva ou negativa. Por sua vez, a auréola do conceito, denominada de zona intermediária, aparece quando as dúvidas se iniciam, ou seja, é a zona em que não existe uma certeza prévia.

Dessa maneira, a dificuldade de aplicação dos conceitos jurídicos indeterminados estaria na zona de incerteza (ou “halo del concepto”), pois haveria maior dificuldade para localizar a única solução justa.

Assim, no caso em tela, haveria, portanto, conceitos jurídicos indeterminados na previsão da incidência do Imposto Seletivo, havendo uma zona de certeza positiva, em que o bem ou serviço certamente é prejudicial à saúde e ao meio ambiente (cite-se, por exemplo, o tabaco); uma zona de certeza negativa, em que há segurança da exclusão do conceito, ou seja, bens que seguramente não são prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente (cite-se, como exemplo, as frutas e legumes). Nessas hipóteses, será possível amplo controle. E, por fim, haverá uma zona de incerteza, quando há a margem de livre apreciação do legislador complementar, que poderá valorar o bem ou serviço que incluirá no âmbito de incidência do Imposto Seletivo.

2.4. Extrafiscalidade e proteção ao meio ambiente

O art. 225 da Carta Magna prescreve que todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações. Inclusive, é permitido que qualquer cidadão promova ação popular para a defesa do meio ambiente (artigo 5º, LXXIII), sendo certo que a proteção ambiental se

²⁴¹ SADDY, André. Saúde pública, apreciatividade e discricionariedade na área da saúde. In: SADDY, ANDRÉ (Coord.). **Discricionariedade na área da saúde**. Rio de Janeiro: CEEJ, 2020, p. 64.

trata de competência comum de todos os entes federativos (art. 23, VI) e a legislativa, concorrente (art. 24, VI e VIII)

Assim sendo, não se admite desenvolvimento econômico às custas do meio ambiente. Com efeito, a defesa do meio ambiente é prevista no artigo 170, inciso VI, da Constituição Federal como princípio da ordem econômica. A partir da Emenda Constitucional 42/2003, passou este inciso a prever que é possível, inclusive, tratamento diferenciado dos produtos e serviços conforme o impacto ambiental. Dessa maneira, já se fundamentava, aqui, a utilização da tributação extrafiscal para a defesa do meio ambiente, o que foi novamente concretizado via um imposto específico, o Seletivo (artigo 153, inciso VIII).

A Reforma Tributária (EC 132/2023) traz grande enfoque à defesa do meio ambiente, prevendo, em diversos dispositivos, a sua valorização. Isso é perceptível desde o §3º do artigo 145 da Constituição Federal, que agora prevê que o Sistema Tributário Nacional deve observar, dentre outros, o princípio da defesa do meio ambiente. Seguindo essa principiologia, alguns exemplos de novidades trazidas pela EC 132/2023 podem ser citadas.

Dispõe o §4º do artigo 43 da Constituição Federal que, sempre que possível, a concessão dos incentivos regionais de isenções, reduções ou deferimento de tributos federais, considerará critérios de sustentabilidade ambiental e redução das emissões de carbono.

Do mesmo modo, dispõe o artigo 155, §6º, inciso II, da Constituição Federal, que o IPVA poderá ter alíquotas diferenciadas em função do impacto ambiental, além do tipo, do valor e da utilização. Antes, a previsão era apenas de uso de alíquotas diferenciadas em razão do tipo e utilização.

Ademais, o inciso III do §2º do art. 158 prevê que as parcelas direcionadas aos Municípios serão creditadas, em 5%, com base em indicadores de preservação ambiental, de acordo com o que dispuser lei estadual. No mesmo sentido, o artigo 159-A, §2º prevê que, na aplicação dos recursos do Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional, os Estados e Distrito Federal priorizarão projetos que prevejam ações de sustentabilidade ambiental e redução das emissões de carbono.

Por fim, sendo o enfoque deste trabalho, o artigo 153, inciso VIII prevê a incidência do Imposto Seletivo sobre a produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais ao meio ambiente, nos termos da lei complementar. Trata-se, portanto, de um tributo extrafiscal ecologicamente orientado.

Afinal, os tributos ecologicamente orientados são os que influenciam nas decisões econômicas, a fim de que se tornem mais interessantes as opções ecologicamente adequadas. A

sua função é internalizar os custos ambientais, gerando para cada bem ou produto o custo que o seu consumo representa em termos ambientais²⁴².

A internalização é importante também para a preservação do princípio da livre concorrência (tratado no Capítulo III). Afinal, a empresa que toma medidas para evitar a degradação ambiental tem custos superiores, os quais, em regra, refletem no preço de seus produtos, que podem ser superiores aos de seus concorrentes. Para evitar a distorção concorrencial, o Estado pode realizar medidas de controle e de sanções administrativas e penais ou utilizar a instrumentalidade de tributos²⁴³.

Assim, os tributos podem permitir uma internalização, no preço dos produtos, das externalidades (custos ou benefícios que se transferem).

Fundamenta-se essa possibilidade de internalização dos custos ambientais no princípio do poluidor-pagador e do consumidor/usuário-pagador, de modo que as externalidades devem ser pagas e internalizadas pelo agente econômico, em defesa dos princípios da igualdade e livre concorrência²⁴⁴.

O princípio do poluidor-pagador, que possui fundamento no artigo 4º, VII da Lei nº 6.938/1981 (prevê a imposição, ao poluidor e ao predador, da obrigação de recuperar e/ou indenizar os danos causados), dispõe que os potenciais poluidores devem arcar com a responsabilidade pelo pagamento das despesas estatais relacionadas com a precaução e a prevenção dos riscos ambientais. Assim, é um princípio de justiça, pois busca evitar que repercuta sobre a sociedade a obrigação de suportar os custos da sustentação do meio ambiente sadio²⁴⁵. Dessa maneira, é este princípio, também, uma projeção do princípio da solidariedade.

Está, portanto, relacionado à internalização dos prejuízos ambientais, sem a qual haveria um repasse para terceiros da responsabilidade pela carga tributária necessária para garantir os riscos ambientais. Assim, quem pagará será aquele que tem poder de controle sobre as condições que levam à ocorrência da poluição, podendo preveni-las²⁴⁶.

²⁴² FERRAZ, Roberto. “O Princípio da Capacidade Contributiva na Tributação Ambientalmente Orientada”. In: Idem. (Coord.). **Princípios e Limites da Tributação 2** – Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 547.

²⁴³ ROTHMANN, Gerd Willi. Tributação, Sonegação e Livre Concorrência. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). **Princípios e Limites da Tributação 2** – Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 357.

²⁴⁴ Ibid., p. 358.

²⁴⁵ TORRES, Ricardo Lobo. “Interação entre Princípios Constitucionais Tributários e Princípios da Ordem Econômica”. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). **Princípios e Limites da Tributação 2** – Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p; 500.

²⁴⁶ Ibid., p; 501.

Ademais, corolário do princípio do poluidor-pagador é o princípio do consumidor-pagador²⁴⁷ também é disposto no artigo 4º, VII da Lei nº 6.938/1981, que prevê a imposição ao usuário da contribuição pela utilização de recursos ambientais com fins econômicos. Esse princípio prega, portanto, que aquele que usufrui os bens de uso comum do povo deve pagar por eles²⁴⁸.

Quanto à importância desses princípios para a tributação (fiscal e extrafiscal), dispõe José Marcos Domingues²⁴⁹ no sentido de que, no campo fiscal, o princípio do poluidor-pagador impõe o dever estatal de tributar o poluidor em função da sua atividade poluidora, de modo a fazê-lo arcar com o custo dos serviços públicos gerais ou específicos necessários à preservação e recuperação ambientais. Ademais, no campo extrafiscal, o princípio permite que o Poder Público gradue a tributação de forma a incentivar atividades, processos produtivos ou consumos “ecologicamente corretos”, e desestimular o emprego de tecnologias defasadas, a produção e o consumo de bens “ecologicamente incorretos”.

De fato, esses princípios levam a que se atribua ao agente poluidor o custo ambiental de sua atividade, e que, quando se calcula o custo ambiental de certa atividade produtiva, se verifica qual custo lhe estava externo e se objetiva internalizar mediante a tributação. Ao se instituir o tributo específico, atinge-se a capacidade contributiva manifestada pelos consumidores²⁵⁰.

Com efeito, Pedro Adamy²⁵¹ defende que o tributo extrafiscal ambiental significa um reconhecimento de que a utilização do meio ambiente tem um custo e que esse custo deve ser pago pelos que fazem uso e tem benefício com a sua utilização. “Através da poluição há criação de custos sociais que não são custeados diretamente por quem produz o resultado poluidor, mas

²⁴⁷ Ressalta-se a importância também dos princípios da prevenção e da precaução. O princípio da precaução sinaliza no sentido de que devem ser adotadas medidas para evitar ofensas futuras ao meio ambiente. E o princípio da prevenção caracteriza-se pelo dever de prevenir o risco quando, pela experiência, seja possível estabelecer uma relação de causalidade. Como exemplos de concretizações ao princípio da prevenção há a avaliação de projetos sobre o ambiente, definição de condições de exploração para instalações industriais, testes e procedimentos de notificação prévias à colocação no mercado de novos produtos, estabelecimento de valores limite para emissões poluentes, etc. (TORRES, Ricardo Lobo. *Interação entre Princípios Constitucionais Tributários e Princípios da Ordem Econômica*. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). **Princípios e Limites da Tributação 2** – Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p; 509).

²⁴⁸ TORRES, Ricardo Lobo. “Interação entre Princípios Constitucionais Tributários e Princípios da Ordem Econômica”. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). **Princípios e Limites da Tributação 2** – Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p; 502.

²⁴⁹ DOMINGUES, José Marcos. **Direito Tributário e Meio Ambiente**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2007, p. 57.

²⁵⁰ FERRAZ, Roberto. “O Princípio da Capacidade Contributiva na Tributação Ambientalmente Orientada”. In: Idem. (Coord.). **Princípios e Limites da Tributação 2** – Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 561.

²⁵¹ ADAMY, Pedro. Instrumentalização do Direito Tributário. In: ÁVILA, Humberto. *Fundamentos do Direito Tributário*. São Paulo: Marcial Pons, 2012, p. 321.

pela sociedade, o que se denomina de externalidade”. Assim, os tributos ecológicos teriam a função de internalizar essas externalidades.

No mesmo sentido, Roberto Ferraz²⁵² advoga que a melhor opção para uma política fiscal ambientalmente orientada seria a adoção de tributos que internalizem o custo ambiental dos produtos. Contudo, defende que é necessária a destinação do produto da arrecadação à solução da atividade nociva ao meio ambiente, de modo que o imposto não seria o tributo ideal para esse fim, considerando que possuem por característica distintiva sua não vinculação a atividade estatal específica (art. 16, CTN).

Do mesmo modo, Ricardo Lobo Torres²⁵³ defende que a tributação ambiental não deveria se dar mediante impostos, assim como o princípio da capacidade contributiva teria escassa importância na tributação ambiental (sobretudo porque o princípio do poluidor-pagador independe da situação econômica do contribuinte). Propugna, assim, que a tributação ambiental deveria ocorrer mediante tributos contraprestacionais, como as taxas.

Helena Taveira Torres²⁵⁴ defende que, em virtude da limitação do art. 3º, do CTN, quanto ao uso de tributo como sanção a ato ilícito, somente o Imposto sobre Propriedade territorial ou predial (IPTU), progressivo no tempo (art. 182, § 4º, da CF), poderia ser utilizado com efeitos sancionatórios, em favor da proteção do ambiente artificial (cidade). Fora essa hipótese, poderia haver intervenção mediante instituição de CIDE (art. 149, CF), limitadamente ao contribuinte ou grupo que dá ensejo ao uso de práticas potencialmente danosas ao meio ambiente, além das taxas de poder de polícia.²⁵⁵

No entanto, o caso analisado neste trabalho é do Imposto Seletivo, em que o constituinte derivado já realizou a escolha da modalidade tributária – imposto – que não permite que haja vinculação a atividade estatal específica (art. 16, CTN). Do mesmo modo, é vedada a vinculação da receita dos impostos a órgão, fundo ou despesa, nos termos do artigo 167, inciso IV, da Constituição Federal.

Conforme apresentado em debate no Capítulo I, a doutrina majoritária propugna que a vinculação de receita não é requisito para a caracterização dos tributos extrafiscais. Portanto, ainda que fosse desejável que houvesse o direcionamento da arrecadação do Imposto Seletivo

²⁵² FERRAZ, Roberto. “O Princípio da Capacidade Contributiva na Tributação Ambientalmente Orientada”. In: Idem. (Coord.). **Princípios e Limites da Tributação 2** – Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 552.

²⁵³ TORRES, Ricardo Lobo. “Interação entre Princípios Constitucionais Tributários e Princípios da Ordem Econômica”. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). **Princípios e Limites da Tributação 2** – Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p; 503.

²⁵⁴ TORRES, Helena Taveira. **Desenvolvimento, meio ambiente e extrafiscalidade no Brasil**. Videre, Dourados, ano 3, v. 6, jul./dez. 2011, p. 29.

²⁵⁵ Ibid., p. 29.

aos fins propostos com a sua tributação – ou seja, defesa da saúde e do meio ambiente –, o fato de não ser a vinculação possível, diante da vedação trazida pelo ordenamento jurídico, não descaracteriza o tributo como extrafiscal ou o torna inválido. Com efeito, o impedimento de vinculação de receitas preserva a separação de poderes (art. 2º, CF), o princípio democrático e a responsabilidade fiscal, ao permitir maior grau de flexibilidade ao Estado para realizar as políticas públicas²⁵⁶.

A vantagem desse imposto ambiental, em comparação com os demais instrumentos de intervenção do Estado, com regras, proibições e sanções administrativas e penais, é o seu efeito indutor, pois, para não sofrer a tributação, o agente econômico tende a modificar sua conduta lesiva²⁵⁷.

Isso porque a extrafiscalidade não visa a impedir uma certa atividade, o que seria função das multas e proibições, mas tem por finalidade condicionar a liberdade de escolha do agente econômico mediante graduação da carga tributária. Nesse sentido, como propugna José Marcos Domingues²⁵⁸, se um imposto ambiental é instituído sobre emissões ou efluentes poluentes, não se tributa qualquer violação à lei, pois podem ser inevitáveis em face do estado tecnológico vigente, e a conciliação do princípio do desenvolvimento com o da preservação pode estabelecer um limite de emissões ou efluentes consentâneo com o conhecimento existente acerca da toxidade das substâncias ou do seu efeito estufa, e das técnicas disponíveis de produção mais ou menos eficientes, mais ou menos poluentes.

Assim, o empreendedor-contribuinte deve ser tributado diversificadamente na razão em que busca reduzir ou não as suas emissões ou despejos de efluentes poluentes. Apenas se ultrapassados o limite de tolerância ambiental é que se adentrará no campo da ilicitude e do direito repressivo, aplicando-se uma multa, interdição de atividade, pena, etc.

Contudo, conforme atenta Juan Enrique Varona Alabern²⁵⁹, se a conduta contaminante é muito agressiva ao meio ambiente, é preferível que se configure uma infração ou um delito, devendo-se impor uma sanção. Os tributos extrafiscais devem se projetar sobre atividades toleradas, que não constituem uma infração, mas que, por serem nocivas à natureza, seja

²⁵⁶ ALABERN, Juan Enrique Varona Alabern. **Extrafiscalidad y dogmática tributaria**. Madrid: Marcial Pons, 2009, p. 41.

²⁵⁷ ROTHMANN, Gerd Willi. Tributação, Sonegação e Livre Concorrência. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). **Princípios e Limites da Tributação 2** – Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 358.

²⁵⁸ DOMINGUES, José Marcos. **Direito Tributário e Meio Ambiente**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2007, p. 49.

²⁵⁹ ALABERN, Juan Enrique Varona op. cit., p. 146.

razoável uma reação de desincentivo e compensação do dano à sociedade (princípio de quem contamina, paga).

Do mesmo modo, cabe recordar que o tributo não é capaz, sozinho, de solucionar os problemas ambientais, de modo que deve realizar uma função auxiliar nessa tarefa educativa²⁶⁰. Assim sendo, o sistema tributário pode atuar complementarmente ao sistema administrativo de licenças ambientais.

O legislador deve ponderar o grau de contaminação da conduta nociva e a facilidade para evitar essa atuação. Se for uma ação/omissão muito contaminante e facilmente evitável, é mais viável configurá-la como uma infração. Se, do contrário, se tratar de ação/omissão pouco contaminante e dificilmente evitável, é razoável a utilização de figuras distintas da infração, como o tributo – pois dificilmente extinguirá a ocorrência. E, entre esses dois polos, existe uma ampla margem de apreciabilidade para optar pela figura jurídica mais adequada ao fim perseguido²⁶¹.

Não se opõe a esse pensamento a possibilidade de que, em algumas situações, seja gravada a riqueza derivada de uma atividade ilícita. É similar ao que ocorre com o jogo, quando os valores recebidos podem ser tributados. Nos casos de tributos ambientais, não se pode tributar uma atividade tipificada como infração, mas é possível tributar a riqueza derivada do exercício ilegítimo de uma atividade²⁶².

Juan Enrique Varona Alabern²⁶³ ressalta que, para que o instrumento ecológico encontre viabilidade no campo fiscal e possa se configurar como um imposto, é necessário que a operação contaminante gravada gere uma riqueza ou seja sinal dela. É a ideia de que essa atividade é tributada porque existe dano ao meio ambiente (aspecto extrafiscal) e se sujeita a um imposto porque se trata de atividade que transpõe capacidade contributiva (aspecto fiscal).

Alguns autores apresentam ressalvas com relação aos tributos extrafiscais ambientais. Quanto à incidência sobre combustíveis e energia elétrica, Roberto Ferraz²⁶⁴ defende que o raciocínio de que o aumento da carga tributária incidente sobre esses bens gerará redução da poluição, a partir de uma necessária redução do consumo, é enganoso. Isso porque

²⁶⁰ FERRAZ, Roberto. “O Princípio da Capacidade Contributiva na Tributação Ambientalmente Orientada”. In: Idem. (Coord.). **Princípios e Limites da Tributação 2** – Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 551.

²⁶¹ ALABERN, Juan Enrique Varona Alabern. **Extrafiscalidad y dogmática tributaria**. Madrid: Marcial Pons, 2009, p. 148.

²⁶² Ibid., p. 147.

²⁶³ Ibid., p. 148.

²⁶⁴ FERRAZ, Roberto. op. cit., p. 549.

essa relação é baseada em uma demanda inelástica, havendo pequena resposta do consumo quando da alteração dos preços.

Com efeito, caracterizam a demanda elástica produtos em que a utilização varia diretamente com o preço da sua mercadoria. É o caso de produtos de luxo, diante da sua desnecessidade. Por sua vez, os produtos com demanda inelástica são aqueles em que o consumo não é pautado pela variação de preços. Insere-se nessas hipóteses os produtos necessários, como energia elétrica e combustíveis²⁶⁵. Inclusive, conforme apontado acima, o Supremo Tribunal Federal, no RE nº 714.139/SC²⁶⁶, compreendeu que a energia elétrica (assim como serviços de telecomunicações) se trata de bem essencial.

Com relação ao Imposto Seletivo, aqui analisado, a energia elétrica foi explicitamente excluída do seu campo de incidência (artigo 153, §6º, I, CF). Contudo, é possível a incidência do Imposto Seletivo sobre combustíveis, na forma do art. 155, §3º, aplicando-se, no caso, a discussão ora apresentada quanto à inelasticidade da demanda envolvida. Ou seja, caso demonstrado, via estudos técnicos, que a demanda, de fato, é inelástica, compreende-se que a tributação seria inefetiva, de modo que não deveria ser o combustível tributado pelo Imposto Seletivo.

Martha Toribio Leão²⁶⁷ também apresenta pontos de atenção. De início, atenta ao fato de que é importante que o tributo extrafiscal reflita o elemento da extrafiscalidade, tendo relação direta com o critério quantitativo do tributo (base de cálculo ou alíquota) e também com a configuração do fato gerador – ou seja, as medidas tributárias devem ter relação entre a base imponível do tributo e a contaminação. Gerd Willi Rothmann²⁶⁸ também apresenta como problemática a quantificação dos custos do comportamento lesivo ao meio ambiente para realizar a sua imputação individual.

Ademais, Martha ressalta outros problemas²⁶⁹. Primeiro, o risco de se possibilitar a compra do comportamento que se quer evitar, o que seria contraditório com relação à finalidade extrafiscal de desestimular o comportamento. Ademais, esse tipo de tributação encontra a dificuldade de que muitos danos à natureza não podem ser plenamente reparáveis, considerando

²⁶⁵ FERRAZ, Roberto. “O Princípio da Capacidade Contributiva na Tributação Ambientalmente Orientada”. In: Idem. (Coord.). **Princípios e Limites da Tributação 2** – Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 550.

²⁶⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal, **Recurso Extraordinário 714.139/SC**. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=759632154>>. Acesso em: 04 jan. 2024.

²⁶⁷ LEÃO, Martha Toribio. **Controle da extrafiscalidade**. Série Doutrina Tributária, v. XVI. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 173.

²⁶⁸ ROTHMANN, Gerd Willi. Tributação, Sonegação e Livre Concorrência. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). **Princípios e Limites da Tributação 2** – Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 358.

²⁶⁹ LEÃO, Martha Toribio. op. cit., p. 174.

que apenas a monetização dos danos não é suficiente. Terceiro, a tributação extrafiscal ambiental deveria ter a receita vinculada à reparação dos danos ambientais causados, a fim de que houvesse destinação dos recursos à finalidade da norma – o que, conforme explicitado acima, foi afastado pelo constituinte diante da escolha da espécie tributária do Imposto Seletivo.

Pedro Adamy²⁷⁰ também cita riscos na utilização dos tributos extrafiscais ambientais. O primeiro é a possível sensação política e social de que o direito tributário geraria uma proteção ambiental suficiente, com concretização completa do artigo 225 da Constituição. Seria um erro, pois defende que a utilização do direito tributário como instrumento de política ambiental deve se pautar pelos critérios da complementariedade, subsidiariedade e economicidade.

O segundo risco²⁷¹ seria de camuflar a verdadeira razão do tributo ecológico, que seria a arrecadação. Esse risco é apresentado também por Gerd Willi Rothmann, o qual alerta que a voracidade fiscal do Estado possa suplantar a finalidade indutora do imposto extrafiscal por mera finalidade arrecadatória²⁷².

Além disso, Pedro ressalta que esses tributos poderiam atingir mais pesadamente os que possuem menos capacidade contributiva, com verdadeiro efeito regressivo. Cita como exemplo a tributação dos combustíveis fósseis, gerando tributação maior nos carros populares do que os carros mais modernos. Assim, relembra que os fins ambientais não justificam a eleição e adoção de meios que violem a própria Constituição.

Esses riscos apontados por Martha Toribio Leão e Pedro Adamy devem ser sopesados – assim como os próprios riscos da tributação extrafiscal em si – mas não impedem a tributação via o Imposto Seletivo, caso haja regular controle da sua imposição, como se explicita nos Capítulos III e IV.

Com efeito, percebe-se, diante dos riscos apontados, a necessidade de que sejam apresentadas as justificativas das medidas adotadas, a fim de que se demonstre que existe efetivamente uma finalidade extrafiscal de desestímulo do comportamento, e não meramente intuito arrecadatório. Do mesmo modo, deve ser a tributação, via Imposto Seletivo, complementada com outras medidas administrativas, de modo que se demonstre a sua utilização suplementar. Além disso, como defendido a seguir, deve-se observar o princípio da capacidade contributiva, para que não seja gerado efeito regressivo na imposição do tributo.

²⁷⁰ ADAMY, Pedro. Instrumentalização do Direito Tributário. In: ÁVILA, Humberto. **Fundamentos do Direito Tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012, p. 322.

²⁷¹ Ibid., p. 323.

²⁷² ROTHMANN, Gerd Willi. Tributação, Sonegação e Livre Concorrência. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). **Princípios e Limites da Tributação 2** – Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 358.

Assim, como se defende no Capítulo IV, devem ser devidamente apresentadas as justificativas e os controles dos efeitos da medida regulatória, a fim de se demonstrar o alcance do objetivo visado quando da instituição – e manutenção – do Imposto Seletivo.

2.5. Extrafiscalidade e proteção à saúde

Assim como a proteção ao meio ambiente, o objetivo do Imposto Seletivo com relação à proteção à saúde é desincentivar atividades e consumo de produtos que sejam prejudiciais à saúde. Apesar de não ser um princípio da ordem econômica como a proteção do meio ambiente (artigo 170, inciso VI, CRFB/88), também permite a intervenção do Estado via regulação a fim de que haja a sua observância, considerando ser direito social de relevante importância no ordenamento jurídico.

Com efeito, a saúde é consagrada no artigo 6º da Constituição Federal como um direito social, e encontra nos artigos 196 a 200 a sua concretização constitucional. O artigo 196 enuncia que a saúde é direito de todos e dever do Estado, além de impor aos poderes públicos uma série de tarefas nesta seara (como a de promover políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos, além de estabelecer o acesso universal e igualitário às ações e prestações nesta esfera). No artigo 197, a Constituição remete a regulamentação das ações e serviços de saúde ao legislador, criando, no artigo 198, o Sistema único de Saúde, fixando suas diretrizes e oportunizando, no artigo 199, a participação da iniciativa privada na prestação da assistência à saúde. Por fim, no artigo 200 apresenta, em caráter exemplificativo, as atribuições (nos termos da lei) que competem ao sistema único de saúde.

O direito à saúde, na realidade, é um direito intrinsecamente relacionado com o direito à vida, ao direito à integridade física e psíquica e ao princípio da dignidade da pessoa humana, fundamento da República Federativa do Brasil (artigo 1º, inciso III, CF).

Na Constituição Federal de 1988, o direito à vida foi expressamente contemplado no elenco do art. 5.º, caput, na condição de direito inviolável. Certo é que o direito à vida opera, para além de sua condição de direito fundamental autônomo, como pressuposto fundante de todos os demais direitos fundamentais, verdadeiro pré-requisito da existência dos demais direitos consagrados constitucionalmente, ou, como enfatizado pelo Tribunal Constitucional Federal da Alemanha, como base vital da própria dignidade da pessoa humana²⁷³.

²⁷³ SARLET, Ingo Wolfgang. **Curso de Direito Constitucional**. 6ª Edição, São Paulo: Saraiva, 2017, p. 447.

Na condição de direito subjetivo²⁷⁴, o direito à vida situa-se no âmbito da clássica formulação dos direitos fundamentais como posições jurídicas subjetivas atribuídas a um titular a exigir determinadas abstenções ou prestações de um destinatário, que, em regra, é o Estado. Nessa perspectiva, o direito à vida tem uma dimensão negativa, quando assume a condição de direito de defesa, cujo objeto é uma obrigação de abstenção por parte do Estado e dos particulares, gerando, portanto, uma obrigação de respeito e de não intervenção no âmbito do direito à vida. E também uma dimensão positiva, de um direito a prestações fáticas ou normativas, implicando a obrigação, por parte do Estado e mesmo de particulares (a depender do caso), de medidas ativas de proteção da vida²⁷⁵.

Já na dimensão objetiva, o direito à vida representa um valor, um bem jurídico também objetivamente reconhecido e protegido, donde decorrem efeitos jurídicos autônomos, que, por sua vez, refletem na própria esfera subjetiva, ampliando as possibilidades de proteção e promoção dos direitos fundamentais²⁷⁶.

Assim sendo, as obrigações estatais abrangem o dever de proteção da vida por medidas positivas; o dever de amparo financeiro na garantia do mínimo existencial e do direito à saúde; estabelecimento de normas de direito organizacional e processual (como a garantia de proteção do réu no processo criminal); deveres de criminalização e responsabilidade civil e administrativa de condutas atentatórias ao direito à vida²⁷⁷.

Além disso, uma medida que pode ser realizada para a garantia do direito à vida e à saúde é a intervenção estatal na economia via tributação extrafiscal, indutora, visando a incentivar condutas favoráveis à saúde, e desincentivar medidas prejudiciais à saúde, caso do Imposto Seletivo ora estudado.

Dentre os produtos que costumam ser elencados como prejudiciais à saúde, recebendo tributação mais rigorosa – também no plano internaiconal – é o tabaco e as bebidas alcóolicas e açucaradas. Quanto aos serviços, pode-se elencar, possivelmente, serviço de jogos e apostas esportivas e, até mesmo, redes sociais.

²⁷⁴ O direito subjetivo é aquele que corresponde à prestação de dar, fazer ou de não fazer. Ou seja, diz respeito aos direitos de proteção (negativos) e de exigência de prestação (positivos) pelo indivíduo. O inadimplemento voluntário dessa obrigação ou prestação leva à lesão do correspondente direito, e, dessa lesão, nasce a pretensão de tutela coercitiva do direito em juízo, o que conduz à judicialização e afirmação da força normativa dos direitos fundamentais que são deveres juridicamente vinculantes (MENDES, Gilmar Ferreira.; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 18 ed. São Paulo: Saraiva, 2023, p. 75).

²⁷⁵ SARLET, Ingo Wolfgang. **Curso de Direito Constitucional**. 6ª Edição, São Paulo: Saraiva, 2017, p. 454/456.

²⁷⁶ Ibid., p. 454/456.

²⁷⁷ Ibid., p. 456.

Trata-se apenas de exemplos apresentados, considerando o cenário dos debates nacionais e internacionais quanto à incidência dos tributos extrafiscais, pois será a lei complementar que definirá quais serão os produtos e serviços considerados prejudiciais à saúde.

Os bens elencados são considerados lícitos, tanto que, quanto ao tabaco, a Agência Nacional de Vigilância Sanitária (ANS) reconhece e licencia o tabaco como objeto lícito de produção. Do mesmo modo, as bebidas são regidas pela Lei nº 7.678/1988 (com relação ao vinho e derivados da uva e do vinho), a qual é regulamentada pelo Decreto nº 8.198/2014; e Lei nº 8.918/1994 (com relação às demais bebidas), regulamentada pelo Decreto nº 6.871/2009. As redes sociais são regidas pelo Marco Civil da Internet (Lei nº 12.965/2014) e os jogos e apostas esportivas pelas Leis nº 13.756/2018 e nº 14.790/2023.

Alguns desses produtos já são objeto de algumas limitações no ordenamento jurídico nacional. Cita-se, como exemplo, o artigo 220, §4º da Constituição Federal, que prevê que a propaganda comercial de tabaco, bebidas alcoólicas, agrotóxicos, medicamentos e terapias estará sujeita a restrições legais, nos termos do inciso II do parágrafo anterior (que prevê que compete à lei federal estabelecer os meios legais que garantam à pessoa e à família a possibilidade de se defenderem de programas ou programações de rádio e televisão que contrariem os princípios previstos no art. 221, bem como da propaganda de produtos, práticas e serviços que possam ser nocivos à saúde e ao meio ambiente), e conterà, sempre que necessário, advertência sobre os malefícios decorrentes de seu uso. Ressalta-se que essa proibição da utilização de propagandas publicitárias é regulamentada pela Lei nº 9.294/96. Do mesmo modo, a Lei nº 14.790/2023 estabelece restrições à propaganda de jogos e apostas.

Ademais, há a proibição do fumo em ambientes fechados (art. 2º, Lei nº 9.294/96) e obrigatoriedade de divulgação de imagens de efeitos maléficos do consumo de cigarro (Resolução nº 104 da ANVISA).

Essa forma de intervenção do estado via tributação extrafiscal gera a necessidade de ponderação entre direitos constitucionais – como a saúde (art. 6º, CF), fundamentada acima, e a liberdade (art. 5º, caput, CF), por exemplo.

Conforme Tercio Sampaio Ferraz Júnior²⁷⁸ propugna, a liberdade, no Preâmbulo da Constituição, consta como um dos supremos do Estado Democrático de Direito, sendo inviolável, nos termos do art. 5º, caput, CF. Assim, em sendo um direito fundamental, não pode ser restringido por lei, mas apenas quando for necessário ao exercício de outro direito

²⁷⁸ FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. **Direito constitucional**: liberdade de fumar, privacidade, estado, direitos humanos e outros temas. 1ª ed., São Paulo: Manole, 2007, p. 195.

fundamental. É o que se apresenta no caso em tela – pois a restrição à liberdade será necessária ao exercício do direito à saúde²⁷⁹.

Nesse sentido, cabe ao Estado propiciar as condições ao exercício da liberdade, mas jamais substituir o ser humano na definição das escolhas e da correspondente ação²⁸⁰. É o que ocorre no caso da tributação extrafiscal do Imposto Seletivo, em que, apesar de não haver a proibição do consumo do bem prejudicial à saúde, são apresentadas condições (tributação mais elevada) para desestimular a conduta.

Martha Toribio Leão²⁸¹, da mesma forma que apresenta problemáticas à tributação extrafiscal ambiental, demonstra também alguns pontos de atenção com relação à tributação do cigarro, que podem ser estendidas aos demais produtos prejudiciais à saúde.

Primeiro, atenta que a tributação incidente sobre o bem ou serviço (cigarro, por exemplo) poderia ser uma maneira de possibilitar que os próprios consumidores (fumantes, no caso) paguem pelos custos à saúde pública decorrentes do uso do produto/serviço prejudicial à saúde. Contudo, esse pensamento encontra óbice no fato de que os impostos não possuem arrecadação vinculada ao gasto público.

Também aponta²⁸² que a alíquota expressiva, justificada pela finalidade de promover a saúde pública mediante o desincentivo ao bem, pode acabar atingindo de maneira mais intensa os mais pobres. Afinal, a sua capacidade econômica é menor, gerando efeito confiscatório, diante da inobservância do princípio da capacidade contributiva. Com efeito, a capacidade contributiva e a vedação ao confisco não poderiam ser afastados completamente, de modo que, em conformidade com o que será analisado no Capítulo III, faz-se necessária a observância dos princípios constitucionais para a confirmação da validade do Imposto Seletivo.

Da mesma maneira, não seria possível fazer vinculação direta entre aumento da carga tributária e diminuição do consumo, devendo-se considerar também as medidas administrativas adotadas nos últimos anos para a diminuição do consumo, como as limitações apontadas acima.

Inclusive, a demanda inelástica de produtos como o cigarro pode gerar atratividade na sua tributação, pois o aumento da carga tributária não impacta na diminuição das vendas em razão do vício, de modo que a demanda segue inalterada, mesmo diante de aumento na

²⁷⁹ Afirma Tercio Sampaio Ferraz Júnior, quanto à possibilidade de impedir o fumo em determinados locais que, em circunstâncias nas quais o não-fumante seja exposto aos riscos do tabagismo independentemente de sua vontade, a liberdade de não haver impedimento à proteção da saúde terá maior relevância que a permissão de fumar, podendo esta ser limitada (mas não eliminada do ordenamento). (Ibid., p. 198).

²⁸⁰ FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. **Direito constitucional**: liberdade de fumar, privacidade, estado, direitos humanos e outros temas. 1ª ed., São Paulo: Manole, 2007, p. 196.

²⁸¹ LEÃO, Martha Toribio. **Controle da extrafiscalidade**. Série Doutrina Tributária, v. XVI. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 183.

²⁸² Ibid., p. 186.

tributação. Essa realidade desfigura a natureza do tributo extrafiscal, pois seu objetivo deve estar alinhado com a tendência a diminuição da arrecadação, como corolário do atingimento da finalidade extrafiscal. Dessa maneira, figura-se essencial o controle da atividade regulatória, mediante demonstração de que a tributação adotada estará reduzindo o consumo, mediante Avaliação de Resultado Regulatório, como será analisado no Capítulo IV.

Outro problema apontado pela autora²⁸³ é que o alto custo imposto pela tributação pode incentivar a utilização de cigarros do mercado informal, que oferecem preços mais baixos. Cita que o Relatório da CPI sobre Pirataria aponta que o consumo de cigarros no país gira em torno de 145 bilhões de unidades ao ano, sendo 33% provenientes do mercado ilegal.

Assim, mostra-se importante haver coordenação com outras ações e a realização de estudos que embasem a medida certa da intervenção estatal, para que não se prejudique ainda mais a saúde do consumidor e traga prejuízos maiores à economia e mercado, ao se incentivar mercados ilegais.

Afinal, como afirma Saul Levmore²⁸⁴, é difícil a definição da adequada intervenção estatal, pois existem diversos interesses em contraposição, de forma que se torna complexo definir o grau de regulação²⁸⁵.

Quanto aos impostos sobre cigarros, afirma que podem ser promulgados em nome de aspirantes a não fumantes em busca de controle de internalidade. Esses aspirantes provavelmente exigem uma aliança com outros grupos, incluindo talvez pessoas que esperam se beneficiar dos impostos sobre os cigarros, que temem suportar uma parte desproporcional dos futuros custos de cuidados de saúde impostos pelos fumantes, ou que têm um interesse desproporcional na proibição seletiva do fumo, além dos impostos²⁸⁶.

Por fim, destaca-se que Martha Toribio Leão²⁸⁷ afirma que não seria razoável que o legislador, tendo optado por deixar a produção e consumo de tabaco no campo da licitude, utilize-se da tributação para trata-la como se fosse uma atividade ilícita. Ressalta-se que não se

²⁸³ LEÃO, Martha Toribio. **Controle da extrafiscalidade**. Série Doutrina Tributária, v. XVI. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 187.

²⁸⁴ LEVMORE, Saul. From Helmets to Savings and Inheritance Taxes: Regulatory, intensity, Information Revelation and Internalities. **Colloquium on Tax Policy and Public Finance**. University of Chicago Law Review, v. 81, art. 11, 2014, p. 243.

²⁸⁵ Ele traz como exemplo os planos de poupança forçada, que, no intento de fazer a população economizar dinheiro para garantir uma velhice mais digna, apresentam as dificuldades de se definir os valores adequados, pois, provavelmente, ao perguntar às pessoas idosas quanto deveriam ter poupado, dirão valores altos, pois a sua realidade atual lhe impulsionaria a isso. Ademais, trata-se de movimentos internos das pessoas, que normalmente gastam mais à medida que seus pares o fazem, a fim de acompanhá-los. Afirma que possíveis caminhos sejam a taxação de bens de luxo e restrições à empréstimos (Ibid., p. 243).

²⁸⁶ Ibid., p. 236.

²⁸⁷ LEÃO, Martha Toribio. op. cit., p. 187.

concorda com essa afirmação neste trabalho. Compreende-se que a tributação extrafiscal não possui natureza sancionatória, de modo que, respeitados os princípios constitucionais (conforme elencado no Capítulo III) e observado o controle dos efeitos da medida (Capítulo IV), é possível que haja regular intervenção do Estado a fim de que seja desincentivada conduta considerada prejudicial à saúde, como trabalhado no Capítulo I.

CAPÍTULO III - CONTROLE DA EXTRAFISCALIDADE MEDIANTE PRINCÍPIOS

3.1. Necessidade de controle da extrafiscalidade

Diante dos conceitos apresentados e da apresentação do Imposto Seletivo que foi veiculado pela Emenda Constitucional 132/2023, faz-se importante analisar os limites do emprego da extrafiscalidade pelo Estado e os seus parâmetros de controle.

Walter Barbosa Corrêa²⁸⁸ aponta os limites econômicos, sociológicos e jurídicos. Quanto ao aspecto econômico, o elemento procurado é o “ótimo fiscal”, ou seja, o limite inferior ao máximo de sacrifício permitido ao esgotamento das fontes de imposição. O “ótimo” pode ser averiguado tanto com relação ao indivíduo, considerado de forma isolada, quanto ao conjunto dos cidadãos que formam a coletividade. No que tange ao aspecto sociológico, perquire-se o limite permissível ao emprego dos meios financeiros no agregado humano, tendo em conta a “moral fiscal” de seus componentes.

Por fim, quanto ao aspecto jurídico, o que se busca é fixar os limites do direito conferido ao legislador para estabelecer a obrigação tributária, devendo-se respeitar as normas constitucionais e legais, como os princípios da legalidade e anualidade, capacidade contributiva, direitos e garantias individuais e a ordem econômica e social.

Com efeito, existe a necessidade de se controlar a extrafiscalidade. No caso de a norma tributária extrafiscal atuar por beneficiamento, deve-se controlar os benefícios fiscais concedidos, para que a autonomia da vontade não seja sutilmente escamoteada, e a fim de que não haja injustiça com terceiros afetados, pois não exerceram qualquer escolha. Afinal, os contribuintes que não são beneficiados pelo incentivo acabam tendo sua carga tributária aumentada, diante da redução dos demais.

Do mesmo modo, em sendo instituída tributação extrafiscal por agravamento, como dispõe Luís Eduardo Schoueri²⁸⁹, antes de se adotar uma tributação mais gravosa, é necessário que se analise se existe efetiva possibilidade do contribuinte deixar de adotar o comportamento indesejado, agravado. Afinal, se restar constatado que o contribuinte necessariamente recairá na hipótese de incidência, a tributação, na realidade, terá efeito confiscatório.

Deve-se considerar que nem sempre a tributação alcançará o efeito indutor buscado, dados os limites da extrafiscalidade. É possível que sejam adotadas práticas pelo contribuinte

²⁸⁸CORRÊA, Walter Barbosa. **Contribuição ao estudo da extrafiscalidade**. 1964. Tese (Livre-docência) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 1964, p. 55.

²⁸⁹SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro, Forense, 2005, p. 53.

que impliquem adoção de comportamento alternativo, diverso do desejado pelo legislador quando da implementação do tributo extrafiscal. É o caso da evasão fiscal, por exemplo, caso em que o contribuinte destinatário da norma não arca, financeiramente, com o ônus da tributação e a amortização do próprio valor do objeto sobre o qual atingiria a tributação gravosa²⁹⁰.

Como fundamento para a instituição desses parâmetros de controle estão os diversos riscos que podem existir diante de uma tributação extrafiscal indiscriminada.

Pedro Adamy²⁹¹ elenca alguns riscos. O primeiro que aponta é de o direito tributário ser utilizado como panaceia para os males sociais, superestimando a tributação na realização das finalidades estatais, pela indução dos comportamentos dos contribuintes. Uma utilização muito ampla do direito tributário como instrumento de indução comportamental poderia gerar uma utilização falaciosa de fins extrafiscais em tributos já existentes, sob a alegação de indução de comportamentos desejados, mas com o real intuito de aumentar a arrecadação.

Ademais, é possível que, ainda que haja introdução de normas tributárias extrafiscais, os comportamentos não sejam alterados, em razão da “compra” que os contribuintes fazem, pagando mais para realizar a conduta indesejada, ou pela inelasticidade no consumo do objeto tributado.

Caracterizam a demanda elástica produtos em que a utilização varia diretamente com o preço da sua mercadoria. É o caso de produtos de luxo, diante da sua desnecessidade. Por sua vez, os produtos com demanda inelástica são aqueles em que o consumo não é pautado pela variação de preços. Insere-se nessas hipóteses os produtos necessários, como energia elétrica e combustíveis²⁹².

Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira²⁹³ defende que a tributação do consumo depende da capacidade dos contribuintes realizarem escolhas econômicas e até mesmo mudarem de comportamento. Ou seja, a tributação do consumo depende da elasticidade. Assim, se a demanda possuir maior elasticidade do que a oferta, a tributação sobre o consumo influenciará pouco o preço ao consumidor, de modo que os produtores irão carregar todo o

²⁹⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro, Forense, 2005, p. 53.

²⁹¹ ADAMY, Pedro. Instrumentalização do Direito Tributário. In: ÁVILA, Humberto. **Fundamentos do Direito Tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012, p. 311.

²⁹² FERRAZ, Roberto. “O Princípio da Capacidade Contributiva na Tributação Ambientalmente Orientada”. In: Idem. (Coord.). **Princípios e Limites da Tributação 2 – Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 550.

²⁹³ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. Direito tributário e análise econômica do direito: contribuições e limites. **Revista da FESDT**. Porto Alegre, n° 3, p. 185-205, jan./jun. 2009, p. 203/204. Disponível em: <<https://fesdt.org.br/docs/revistas/3/artigos/11.pdf>>. Acesso em: 05 nov. 2023.

preço da tributação. Mas, se a oferta possui mais elasticidade do que a demanda, o preço da tributação será transferido para o consumidor, de modo que a parte do ciclo econômico que possuir menos flexibilidade para alterar seu comportamento irá suportar o maior peso da tributação.

O segundo risco apontado por Pedro Adamy²⁹⁴ é o da erosão das garantias fundamentais do contribuinte, pois há um enfraquecimento (mas não negação) de alguns princípios informadores da tributação, pois entram em cena outros objetivos da ordem constitucional, diferente da finalidade arrecadatória. Haveria nessa realidade um risco, pois, como afirma, “um tributo permanece um tributo, ou seja, continua a limitar direitos fundamentais de liberdade e de propriedade dos contribuintes”.

O terceiro risco²⁹⁵ seria da incerteza e imprevisibilidade, pois haveria uma “gama de efeitos fiscais possíveis, uma rede quase infinita de modificação e conformação de comportamento dos contribuintes, que não podem ser claramente previstas”. Isso geraria o risco de que o direito tributário fosse utilizado na base de tentativa e erro, utilizando dos contribuintes como ratos de laboratório.

O quarto risco seria a abertura para a atuação de grupos de interesse e pressão que poderiam levar que a legislação tributária se tornasse em benefícios aos que tem maior poder de convencimento e barganha perante o legislador ou o executivo, representando, ao cabo, um risco ao próprio Estado de direito²⁹⁶.

Percebe-se esse fato de algumas Emendas à PEC 45/2019, analisadas no Capítulo II, que tentavam incluir ou excluir diversos bens da hipótese de incidência do Imposto Seletivo, como a Emenda n° 394²⁹⁷, que visou excluir as bicicletas da incidência do Imposto, ou a Emenda n° 475²⁹⁸, que previa a exclusão da incidência do Imposto Seletivo dos insumos agropecuários e agrícolas, alimentos destinados ao consumo humano e produtos de higiene pessoal.

²⁹⁴ ADAMY, Pedro. Instrumentalização do Direito Tributário. In: ÁVILA, Humberto. **Fundamentos do Direito Tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012, p. 312..

²⁹⁵ Ibid., p. 317.

²⁹⁶ Ibid., p. 319.

²⁹⁷ Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9480014&ts=1704219855411&disposition=inline&ts=1704219855411&_gl=1*19y9fln*_ga*MTY1Nzg5OTAwOC4xNjk4NjkzOTcy*_ga_CW3ZH25XMK*MTcwNDMxOTkxNC41LjEuMTcwNDMyMTQxMC4wLjAuMA>. Acesso em 08 jan. 2024.

²⁹⁸ Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9483000&ts=1704219856735&disposition=inline&ts=1704219856735&_gl=1*1cdb90w*_ga*MTY1Nzg5OTAwOC4xNjk4NjkzOTcy*_ga_CW3ZH25XMK*MTcwNDMxOTkxNC41LjEuMTcwNDMyMTQxMC4wLjAuMA>. Acesso em: 08 jan. 2024.

De fato, na definição dos fins da norma pode-se dar uma espécie de hipocrisia, fazendo com que as reais razões do tributo não apareçam, dando espaço a princípios amplos ou vagos, mantendo o benefício do instrumento a determinado grupo.

Fernando Aurélio Zilveti²⁹⁹, da mesma maneira, alerta para possíveis desvios dos tributos indutores, principalmente em circunstâncias de alto déficit público, quando poderiam ser instituídos tributos discriminatórios e injustos. Nesse sentido, aponta que o tributo extrafiscal pode acabar servindo de instrumento de perseguição a determinadas classes sociais, raciais ou religiosas, como se vislumbrou na Alemanha, com tributos confiscatórios em relação aos judeus, e nos países islâmicos, com imposto territorial específico para os não muçumanos³⁰⁰.

Martha Toribio Leão³⁰¹ também adverte o risco das normas tributárias extrafiscais, quando desestimuladoras de determinados comportamentos, acabarem transformando o tributo em uma espécie de “multa disfarçada”. O termo é trazido entre aspas exatamente por ser mera aproximação, pois a multa incide sobre atividade ilícita, enquanto o tributo sobre atividade lícita, a qual, pode ser tão indesejada politicamente e socialmente que se aproxime de uma ilicitude. Trata-se de hipótese que se aproximaria da extrafiscalidade irregular, tratada no Capítulo I.

Do mesmo modo, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes³⁰² defende que a extrafiscalidade não deve ser interpretada como uma “carta em branco” ao legislador, como um legitimador de qualquer medida legal, pois o legislador encontra na Constituição Federal demarcações minuciosas para o exercício do Poder de Tributar, as quais não poderiam ser maculadas ou mitigadas em razão de finalidades extrafiscais.

Na jurisprudência brasileira, em algumas hipóteses em que normas tributárias com finalidade extrafiscal tiveram sua validade/constitucionalidade questionadas perante o Poder Judiciário, este se imiscuiu de realizar controle, sob alegação de que se trataria de ato discricionário, não sendo passível de controle pelo Poder Judiciário.

²⁹⁹ ZILVETI, Fernando Aurelio. **Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 192.

³⁰⁰ Ibid., p. 197.

³⁰¹ LEÃO, Martha Toribio. **Controle da extrafiscalidade**. Série Doutrina Tributária, v. XVI. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 25.

³⁰² MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. **Extrafiscalidade: análise semiótica**. 2009. Tese (Doutorado) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009, p. 204.

Como exemplo, cita-se o RE 159.026³⁰³ (entende que seria ato discricionário, não passível de controle pelo Poder Judiciário); ADI 1.643-1³⁰⁴ (entende constitucional, por não haver ofensa ao princípio da isonomia tributária, lei que, por motivos extrafiscais, imprime tratamento desigual a microempresas e empresas de pequeno porte); ADI 1.276-2³⁰⁵ (considera constitucional lei que cria incentivos fiscais a empresas que contratam empregados com mais de quarenta anos, por não violar princípios da igualdade e isonomia. Apenas declarou constitucional parte que previa incentivo fiscal de ICMS sem deliberação do CONFAZ).

Neste trabalho, na mesma linha defendida por Humberto Ávila³⁰⁶ e Martha Toribio Leão³⁰⁷, discorda-se dessa negativa de controle, pois a menção à existência de finalidade extrafiscal não elimina a possibilidade de controle pelo Poder Judiciário, mas apenas altera a sua qualidade e extensão. Nesse sentido, o Poder Judiciário deve verificar se o legislador realizou uma avaliação objetiva do material fático e técnico disponível, se esgotou as fontes de conhecimento para prever os efeitos da regra de forma segura, e se se orientou pelo estágio atual do conhecimento e da experiência.

Assim sendo, o controle por parte do Poder Judiciário sobre os atos legislativos não pode excluir a competência constitucionalmente conferida ao Poder Legislativo, mas pode conduzir à nulidade de determinados modos de concretização dessa competência³⁰⁸.

Diego Marcel da Costa Bomfim³⁰⁹ defende que, para realizar o controle das normas extrafiscais, devem passar por filtros sucessivos, como: i) os limites previstos pela própria ordem constitucional econômica; ii) as limitações constitucionais ao poder de tributar; iii) o conceito constitucional de tributo; iv) os limites ínsitos de cada uma das espécies tributárias.

Martha Toribio Leão³¹⁰ também traz critérios para a realização do controle da extrafiscalidade, quais sejam: i) o princípio da igualdade e da capacidade contributiva, pois o critério de discriminação eleito pelo legislador deve possuir uma relação de pertinência/coerência com a finalidade almejada pela norma tributária indutora; ii) Controle de

³⁰³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 159.026**. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1553262>>. Acesso em: 28 de outubro de 2023

³⁰⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.643-1**. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266708>>. Acesso em: 08 jan. 2023.

³⁰⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.276-2**. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=346944>>. Acesso em: 08 jan. 2023.

³⁰⁶ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 175.

³⁰⁷ LEÃO, Martha Toribio. **Controle da extrafiscalidade**. Série Doutrina Tributária, v. XVI. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 153-155.

³⁰⁸ ÁVILA, Humberto. op. cit., p. 186.

³⁰⁹ BOMFIM, Diego Marcel Costa. **Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle**. 2014. Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014, p. 277.

³¹⁰ LEÃO, Martha Toribio. op. cit., p. 153-155.

eficácia, pois a medida tributária extrafiscal precisa, necessariamente, produzir efeitos na realidade econômica e social vigente para ser legítima; iii) Postulado da proporcionalidade, porque a utilização do Direito Tributário como instrumento de intervenção sobre o cenário social e econômico vigente implica, necessariamente, um determinado grau de restrição nos direitos fundamentais dos contribuintes, de modo que deverá passar pelo exame da proporcionalidade; iv) Complementariedade, subsidiariedade e economicidade. Complementariedade, pois o Direito Tributário não é o único nem o principal instrumento para a realização das finalidades públicas, devendo haver outras formas de atuação do Poder Público para a realização das finalidades fundamentais; subsidiariedade, porque se exige que as medidas administrativas tenham preferência, quando possível, sobre as normas tributárias indutoras, não apenas porque a regulamentação é papel específico do Direito Administrativo, mas também porque a utilização do Direito Tributário traz como consequência a possibilidade, muitas vezes negativa, de pagamento pelo ato indesejado; e economicidade, pois é necessário que haja uma relação de pertinência entre o meio escolhido e a finalidade almejada e que esta relação esteja refletida na hipótese tributária, levando ao encarecimento das atividades que atuam em contrapartida à realização da finalidade buscada; e v) cumprimento da finalidade, considerando que é preciso que se verifique constantemente a necessidade de manutenção da norma tributária extrafiscal, na medida em que ela só se justifica enquanto estiver produzindo efeitos e enquanto a finalidade para o qual ela foi instituída ainda não foi realizada.

Conforme será tratado adiante, defende-se, nesse trabalho, de forma similar, a possibilidade de utilização dos princípios do direito como parâmetros de controle, assim como a necessidade de controle dos efeitos, ex ante (para a instituição da medida) e ex post (para a verificação da pertinência de manutenção da medida), o que pode ser realizado mediante Análise de Impacto Regulatório e Avaliação de Resultado Regulatório.

Quanto aos princípios, cite-se a necessidade de observância dos princípios de direito tributário, do princípio da igualdade e da capacidade contributiva, do princípio da proporcionalidade, razoabilidade e da proibição de efeito de confisco; e dos princípios do Direito Econômico. Afinal, propugna-se neste trabalho o posicionamento de que o tributo extrafiscal está sujeito aos preceitos do direito tributário, pois não perde sua natureza de tributo, e também do Direito Econômico, diante da sua natureza regulatória.

3.2. Princípio da igualdade

A justiça tributária é um princípio multifacetário, possuindo, como sua face principal, o princípio da igualdade. Com efeito, o princípio da isonomia tributária é o elemento chave da justiça tributária, que há de permear todo o sistema impositivo. Esse princípio também se projeta sob a forma de princípios parciais, com exigências e âmbitos de aplicação específicos.

Deles, sobressaem os princípios da capacidade contributiva, equivalência, benefício, universalidade, generalidade, equidade e praticabilidade. Do princípio da capacidade contributiva, por sua vez, decorrem os postulados da desoneração do mínimo existencial, do não-confisco, da pessoalidade, da progressividade e da seletividade³¹¹.

A justiça formal diz respeito à conformidade com regras e princípios pré-estabelecidos, estando relacionada à cláusula do Estado Democrático de Direito e aos princípios da segurança jurídica e legalidade. A justiça material, por sua vez, demanda que as normas sejam substancialmente justas, estando relacionada ao princípio da igualdade e a critérios de justiça, além de compreender a proporcionalidade e a razoabilidade³¹².

Na concepção aristotélica, tanto a justiça comutativa (*iustitia commutativa*) e distributiva (*iustitia distributiva*) são espécies da justiça em sentido específico (que se diferencia da geral, caracterizada pelo justo legal), manifestando-se como proporção. A justiça distributiva diz respeito à repartição de honras, dinheiro, ônus, etc., enquanto a justiça comutativa diz respeito às relações estabelecidas entre os indivíduos, sendo a justiça reparadora. Assim, a justiça distributiva constitui igualdade entre as pessoas, enquanto a comutativa, entre coisas ou situações³¹³.

Por isso, afirma-se que a justiça distributiva concerne às relações entre os cidadãos e o Estado (relações de distribuição); e a justiça comutativa, às relações dos cidadãos entre si (relações de troca). Contudo, no Estado moderno, é certo que não se aplica, em matéria tributária, apenas a concepção da justiça distributiva (expressa pelo critério da capacidade contributiva), mas também a da justiça comutativa, o que se evidencia nas taxas e contribuições de melhoria, regidas pelo critério da equivalência³¹⁴.

A justiça fiscal é uma das possibilidades mais concretas da justiça política³¹⁵, da qual se depreendem os direitos fundamentais positivados e garantidos pelas instituições suportadas

³¹¹ VELLOSO, ANDREI PITTEN. Justiça Tributária. In: ÁVILA, Humberto. **Fundamentos do Direito Tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012, p. 40.

³¹² Ibid., p. 37.

³¹³ Ibid., p. 39.

³¹⁴ Ibid., p. 39.

³¹⁵ A justiça social seria uma evolução histórica da igualdade política para a igualdade social, bandeira levantada em favor de maior intervenção do Estado na execução de direitos do cidadão expressos nas constituições (ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. 1ª ed., São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 122).

pelo cidadão³¹⁶. Fernando Aurelio Zilveti³¹⁷ propõe uma precedência sistemática entre a justiça fiscal e a justiça social, afirmando que o Estado deve criar normas tributárias com finalidade de arrecadação com o respeito à capacidade contributiva, e, garantida a justiça fiscal, criar normas com finalidade social de acordo com interesses econômicos e sociais intervencionistas do Estado.

Tratando-se especificamente do princípio da igualdade, sabe-se que é um princípio fundamental na ordem jurídica constitucional brasileira pela posição hierárquica que lhe é atribuída, embora abstrata e relativamente, pela Constituição brasileira e pela função de suporte axiológico e semântico que exerce com relação aos outros princípios constitucionais sobre os quais atua³¹⁸.

A igualdade está prevista no preâmbulo, como uma das finalidades constitucionais fundamentais, no título dos direitos e garantias “fundamentais”, como fazendo parte dos “direitos e deveres” individuais e coletivos (art. 5º, caput) e no capítulo do Sistema Tributário Nacional, na parte dos “princípios gerais” (art. 145, §1º) e das “limitações ao poder de tributar”, onde é tratada como uma “garantia” dos contribuintes (art. 150, II).

Embora esse princípio não tenha superioridade abstrata absoluta, ele tem prevalência axiológica relativa em nível abstrato. Trata-se de uma hierarquia relativa, decorrente do “privilegio axiológico atribuído à isonomia” pela Constituição. Ao ser tratada como “finalidade fundamental”, “garantia fundamental”, “princípio geral” e “garantia específica”, e ao ser colocada em primeiro lugar nas garantias fundamentais, a Constituição atribuiu uma superioridade abstrata à igualdade frente aos demais princípios que não receberam o mesmo tratamento. Pode-se dizer que há uma preferência pelo tratamento igualitário, um desnivelamento favorável à igualdade. Não é, pois, um princípio *prima facie*, mas *pro tanto*³¹⁹.

A igualdade determina que a lei tributária deve ser uniformemente aplicada. Essa é a igualdade formal (art. 5º, caput, CF), perante a lei, na sua aplicação. Contudo, também deve garantir a igualdade na elaboração da lei – tratando-se da igualdade material (art. 5º, I, CF).

A doutrina³²⁰ também diferencia a igualdade tributária horizontal, que diz respeito ao mandado de trato paritário, ou seja, os contribuintes iguais sob determinado critério de

³¹⁶ ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. 1ª ed., São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 124.

³¹⁷ *Ibid.*, p. 129.

³¹⁸ ÁVILA, Humberto. O Princípio da Isonomia em Matéria Tributária. In: TÔRRES, Heleno Taveira. **Tratado de Direito Constitucional Tributário**: estudos em homenagem a Paulo de Barros de Carvalho. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 407.

³¹⁹ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 156.

³²⁰ VELLOSO, ANDREI PITTEN. Justiça Tributária. In: ÁVILA, Humberto. **Fundamentos do Direito Tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012, p. 51.

diferenciação devem ser tributados de modo uniforme; da igualdade tributária vertical, que impõe tratos diferenciados entre os destinatários normativos sujeitos à tributação, a serem estabelecidos à luz da intensidade da presença de características fáticas juridicamente relevantes. Assim, a igualdade tributária vertical representa a exigência de se tratarem os desiguais de modo desigual, na exata medida da desigualdade.

A igualdade individual se apoia na perspectiva de um contribuinte determinado perante os demais, implicando na formação de direitos subjetivos, enquanto a igualdade geral decorre da perspectiva da globalidade dos contribuintes, constituindo fundamentalmente um bem coletivo³²¹.

A equidade, por sua vez, é a justiça do caso particular. Decorre da necessidade de se adequar a generalidade da lei ao caso concreto, a fim de se evitar iniquidades³²². Afinal, o princípio da igualdade é inimigo de privilégios e prerrogativas de uma casta, classe, religião ou raça.

A igualdade da tributação deve ser entendida como generalidade ou universalidade da tributação, ou seja, que todos os indivíduos tributariamente capazes de contribuir devem ser tributados sem consideração de sua pessoa. Ressalta Klaus Tipke³²³ que a igualdade da tributação não se esgota na abrangência de todos os contribuintes, pois os contribuintes individuais também devem ser tributados com igualdade.

O Poder Judiciário, ao interpretar a isonomia aplicada à tributação, tem utilizado de alguns critérios explorados pela doutrina, como: i) a não discriminação entre nacionais e estrangeiros; ii) a natureza das atividades desenvolvidas pelos contribuintes; iii) a localização da prática do fato que gera o tributo; iv) a diferença no volume de faturamento das pessoas jurídicas³²⁴.

Klaus Tipke³²⁵ defende que a igualdade não é o mesmo de identidade, ou seja, para se aplicar a igualdade, não é necessário que o objeto de comparação seja idêntico. A igualdade, na realidade é sempre relativa, ou seja, deve ser igual em relação à determinado critério de comparação. Ele afirma que se deve extrair um critério concreto de comparação do princípio

³²¹ VELLOSO, ANDREI PITTEN. *Justiça Tributária*. In: ÁVILA, Humberto. **Fundamentos do Direito Tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012, p. 58.

³²² *Ibid.*, 2012, p. 59.

³²³ TIPKE, Klaus. Princípio de Igualdade e Ideia de Sistema no Direito Tributário. In: **Direito Tributário**. Estudos em Homenagem ao Prof Ruy Barbosa Nogueira. Brandão Machado (coord.), São Paulo, Saraiva, 1984, p. 517/518.

³²⁴ ELALI, André de Souza Dantas. **Tributação e desenvolvimento econômico regional**: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais. 2006. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2006, p. 132.

³²⁵ TIPKE, Klaus. *op. cit.*, p. 520.

da sistematização. A aplicação de um princípio depende de argumentos de um sistema, de um conjunto de princípios ou valores de um ramo concreto do direito.

Assim, não se pode estabelecer de forma abstrata a medida em que um caso concreto é igual ou desigual, mas apenas por meio de recurso ao sistema e aos princípios de determinado ramo jurídico. Como exemplo, cita que, no direito penal, deve-se abranger todos os criminosos, ricos ou pobres; no direito militar, deve-se abranger pessoas capazes, podendo tratar de forma distinta os doentes; no direito tributário, deve-se considerar a capacidade econômica e de contribuição fiscal³²⁶.

Propugna que o princípio da igualdade exige substancialmente consequência valorativa ou coerência, cabendo ao legislador seguir até o fim os princípios materiais pelos quais ele se decidiu. Nessa linha de raciocínio, constituiria inconseqüência medir com duas medidas; seria uma ruptura sistêmica e levaria a um tratamento desigual de grupos que se encontram em situação equivalente³²⁷.

Assim sendo, o princípio da igualdade tributária demanda que a diferenciação entre os contribuintes ocorra em respeito a um critério adequado e razoável com relação à finalidade indutora perseguida pela norma³²⁸.

Conforme Klaus Tipke³²⁹, a intervenção regulatória na economia é inadequada quando não se conhece nenhum motivo ou quando é imprópria, alheia à matéria ou desproporcionada. Também se viola a igualdade quando o círculo de beneficiários não é determinado, mas a subvenção é concedida arbitrariamente apenas a um grupo, em razão de pressão política. Do mesmo modo, é inadequada quando fundamentada em fatos que inexistem na realidade.

Conforme dito acima, a igualdade estabelece um dever relativo, pois não se procura estabelecer uma igualdade absoluta entre pessoas. Não é possível afirmar a consumação de ofensa à igualdade sem que se estabeleça um juízo relacional entre os regimes jurídicos atribuídos a dois distintos sujeitos³³⁰. Com efeito, a igualdade é uma relação entre dois ou mais sujeitos em razão de um critério que serve a uma finalidade³³¹.

³²⁶ TIPKE, Klaus. Princípio de Igualdade e Ideia de Sistema no Direito Tributário. In: **Direito Tributário**. Estudos em Homenagem ao Prof Ruy Barbosa Nogueira. Brandão Machado (coord.), São Paulo, Saraiva, 1984, p. 520.

³²⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 254

³²⁸ LEÃO, Martha Toribio. **Controle da extrafiscalidade**. Série Doutrina Tributária, v. XVI. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 134.

³²⁹ TIPKE, Klaus. op. cit., p. 526.

³³⁰ PAPADOPOL, MARCEL. Um passo adiante: contributo para a compreensão do controle das medidas tributárias extrafiscais e do papel desempenhado pela capacidade contributiva neste contexto. In: ÁVILA, Humberto. **Fundamentos do Direito Tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012, p. 285.

³³¹ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 43.

Assim, Humberto Ávila defende que a igualdade depende dos seguintes elementos estruturais: i) sujeito; ii) medida de comparação; iii) elemento indicativo da medida de comparação; e iv) finalidade³³².

Os **sujeitos** são os objetos de comparação, que podem ser os cidadãos, e, no caso do direito tributário, os sujeitos passivos da obrigação tributária, sempre se considerando de modo mais amplo possível.

Os sujeitos devem ser comparados com referência a uma **medida comum de comparação** (como sexo, idade, capacidade econômica, etc). Somente uma distinção fundada em uma diferenciação factual existente entre os contribuintes pode ser considerada válida. Ou seja, defende-se a exigência de suporte empírico para as diferenciações³³³. Além disso, a medida de comparação deve ser compatível com a Constituição e deve ser pertinente à finalidade que justifica sua utilização. Considera-se pertinente a medida de comparação quando ela se vale de elementos que provocam efeitos que contribuem para a promoção da finalidade, e, por outro lado, impertinente quando sua existência nada diz quanto à promoção da finalidade normativa³³⁴.

Humberto Ávila³³⁵ afirma que a relação entre medida de comparação e finalidade que justifica sua utilização deve ser fundada e conjugada³³⁶. Há uma relação fundada quando há correspondência que estatisticamente se sustenta entre a existência das propriedades conotadas pela medida de comparação e os bens jurídicos cuja disponibilidade compõe o estado ideal de coisas, representado pela finalidade (relação de causa e efeito). Por sua vez, há uma relação conjugada entre ambas quando a medida de comparação foi escolhida sem desprezar as outras medidas de comparação existentes e igualmente relevantes.

O **elemento indicativo** da medida de comparação deve ter relação de congruência com a medida de comparação (assim como a medida de comparação deve ter relação com a finalidade que justifica sua utilização). Há uma relação fundada entre a medida de comparação e seu elemento indicativo quando existe um vínculo de correspondência estatisticamente fundado entre o elemento indicativo e a medida de comparação. Por exemplo, a idade, para a maior parte dos casos, é elemento indicativo de capacidade de discernimento³³⁷.

³³² ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 45.

³³³ *Ibid.*, p. 47.

³³⁴ *Ibid.*, p. 50.

³³⁵ *Ibid.*, p. 57.

³³⁶ O princípio da razoabilidade é que exige que haja relação congruente entre o critério de diferenciação escolhido e a medida adotada (ÁVILA, Humberto. **O Princípio da Isonomia em Matéria Tributária**. In: TÔRRES, Heleno Taveira. **Tratado de Direito Constitucional Tributário**: estudos em homenagem a Paulo de Barros de Carvalho. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 412).

³³⁷ ÁVILA, Humberto. *op. cit.*, p. 51.

Assim, deve haver um suporte empírico considerável no sentido de que o elemento indicativo se relaciona com a existência das propriedades que a medida de comparação pretende conotar. No sentido de que a existência ou inexistência do elemento indicativo se correlaciona com a presença da medida de comparação, e a correlação aumenta quando aumenta a intensidade do elemento indicativo³³⁸.

Salienta-se, assim, que essa necessidade de suporte empírico pode ser suprida mediante realização de procedimentos como a Análise de Impacto Regulatório, analisada no Capítulo IV, que permite demonstrar se a medida tributária regulatória está em consonância com o princípio da igualdade, nos termos aqui apresentados.

Ressalva Humberto Ávila que o Poder Legislativo (ou Executivo, em alguns casos), não pode escolher um elemento, ainda que ele mantenha uma relação fundada com a medida de comparação, se houver outros elementos que mantenham uma relação ainda mais próxima com a medida de comparação.

Por fim, a **finalidade** é um estado de fato que precisa ser atingido, como aspecto graduável de um estado de coisas ou critério de sua graduação³³⁹. As finalidades que podem servir de parâmetro para a escolha das medidas de comparação são aquelas previstas no sistema normativo constitucional. E, no caso das normas tributárias, podem ter finalidade fiscal e extrafiscal, como visto acima, dispensando Humberto Ávila tratamento diferenciado entre elas, conforme será tratado a seguir.

Resumindo essas premissas trabalhadas por Humberto Ávila, Marcel Papadopol³⁴⁰, a partir desses elementos, defende que quatro regras definem se a matéria tributária extrafiscal está em observância ao princípio da igualdade: primeiro, somente será tolerado o trato diferenciado quando for destinado a assegurar a realização de um fim prestigiado pelo ordenamento jurídico; segundo, somente será possível erigir critério de discriminação que mantenha relação de pertinência lógica com a finalidade a que se destina a medida; em terceiro lugar, há necessidade de se constatar a existência de diferença real e relevante entre os sujeitos alvo de desequiparação; por fim, a preservação da igualdade demanda especial atenção ao fator de discriminação ou elemento indicativo do critério de discriminação.

Assim, a relação será fundamentada quando existir correspondência probabilística ou estatística entre a medida de comparação e seu elemento indicativo, como faturamento e porte

³³⁸ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 52.

³³⁹ *Ibid.*, p. 66.

³⁴⁰ PAPADOPOL, MARCEL. Um passo adiante: contributo para a compreensão do controle das medidas tributárias extrafiscais e do papel desempenhado pela capacidade contributiva neste contexto. In: ÁVILA, Humberto. **Fundamentos do Direito Tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012, p. 287.

da empresa, idade e capacidade física, peso e mobilidade, etc. O elemento indicativo da medida de comparação não pode transparecer uma escolha aleatória do legislador³⁴¹.

Se diversos elementos mantiverem relação de pertinência com a medida de comparação, o legislador deve escolher o que mais se aproximar da finalidade que se pretende concretizar com o tratamento diferenciado.

Na hipótese do Imposto Seletivo, caso incida sobre bebidas alcóolicas, somente será tolerada a diferenciação entre os contribuintes que consomem bebidas alcóolicas dos que não a consomem porque este trato diferenciado é destinado ao atingimento da finalidade protegida pelo ordenamento jurídico (proteção à saúde, mediante o desestímulo do consumo de produtos prejudiciais a ela). Do mesmo modo, o critério de discriminação (contribuintes que consomem bebidas alcóolicas) possui relação de pertinência lógica com a finalidade a que se destina a medida (desincentivar o consumo de bebidas alcóolicas). Em terceiro lugar, constata-se diferença real entre os sujeitos que consomem e os que não consomem bebidas alcóolicas. E, por fim, o elemento indicativo (compra de bebidas alcóolicas) terá relação lógica com a medida de comparação (consumo de bebidas alcóolicas).

Considerando o apresentado, contudo, o princípio da igualdade, em sendo um princípio, pode ser objeto de restrição nos casos em que a tributação tiver por finalidade a realização de um fim diverso do tratamento igualitário, mas essa restrição é dependente de justificativa, fundamentação e comprovação, desde que razoável, proporcional e não excessiva quanto aos princípios constitucionais³⁴². Afinal, os princípios constitucionais do Estado de Direito (art. 1º) e do devido processo legal (art. 5º, LIV) impedem a utilização de razões arbitrárias e a subversão dos procedimentos institucionais utilizados³⁴³.

Assim, a proporcionalidade, como parâmetro de aplicação do princípio da igualdade, impõe algumas exigências³⁴⁴. Afinal, a diferenciação entre os contribuintes só é considerada válida se for fundada em uma **diferenciação factual existente** entre os sujeitos envolvidos e

³⁴¹ PAPADOPOL, MARCEL. Um passo adiante: contributo para a compreensão do controle das medidas tributárias extrafiscais e do papel desempenhado pela capacidade contributiva neste contexto. In: ÁVILA, Humberto. **Fundamentos do Direito Tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012, p. 290.

³⁴² ÁVILA, Humberto. O Princípio da Isonomia em Matéria Tributária. In: TÔRRES, Heleno Taveira. **Tratado de Direito Constitucional Tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros de Carvalho**. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 408.

³⁴³ *Ibid.*, p. 412.

³⁴⁴ Celso Antônio Bandeira de Mello também impõe regras a serem observadas nas hipóteses de discriminação, para que não haja violação ao princípio da igualdade (e se crie um privilégio odioso), que são as seguintes: i) que não seja apenas um indivíduo atingido pela discriminação; ii) que cada fator de discrimen consista num traço diferencial, localizável nas pessoas ou situações; iii) que exista um nexo lógico entre o fator de desigualação e a discriminação que surge em razão dele; e iv) que, no caso concreto, a correlação seja justificada em função dos interesses constitucionalmente protegidos, visando ao bem público (MELLO, Celso Atonio Bandeira de. **O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**, 3ª edição, 9ª tiragem, São Paulo: Malheiros, 2001, p. 41).

estiver **suportada por uma finalidade constitucional**. Segundo, uma diferenciação entre os contribuintes só é considerada válida se o **Poder Público tiver uma justificação razoável** para a distinção (portanto, quem tem o ônus de justificação do tratamento diferenciado é o Poder Público, e não o cidadão). Terceiro, uma diferenciação entre os contribuintes só é considerada válida se a utilização do critério de distinção **não for constitucionalmente vedada**³⁴⁵.

Contudo, ressalva que uma finalidade extrafiscal pode justificar a utilização de um critério cujo uso é *prima facie* vedado pela Constituição, mas, nesse caso, o ônus de fundamentação para a utilização desse critério é muito maior, e deve ser evidente que a diferenciação produzirá os efeitos perseguidos pela finalidade extrafiscal³⁴⁶.

3.2.1. Princípio da Capacidade Contributiva

Sob um viés ético-filosófico, a graduação dos impostos segundo a capacidade econômica dos contribuintes constitui manifestação específica da justiça distributiva, teorizada na antiguidade por Aristóteles. Representa uma projeção da antiga fórmula “a cada um o seu” concretizada à luz do critério da capacidade, a qual impõe que o ônus financeiro dos serviços públicos seja suportado por todos os cidadãos, conforme as suas possibilidades³⁴⁷.

Sob uma perspectiva ética-jurídica, a justificação da tributação orientada pela capacidade contributiva deriva diretamente dos direitos humanos. A Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789 já a previa, ao estabelecer que a contribuição comum para os gastos públicos deve ser repartida de modo igual entre os cidadãos, segundo suas possibilidades. Essa exigência deriva dos direitos humanos à igualdade e liberdade, bem como da garantia de propriedade³⁴⁸.

Sob uma perspectiva jurídico-constitucional, a imposição de uma tributação conforme à capacidade contributiva possui fundamento expresso ou implícito em todas as constituições contemporâneas (com previsão expressa no Brasil). A previsão implícita estaria na garantia da dignidade da pessoa humana (fundamento da garantia do mínimo existencial, que indica o parâmetro inicial de tributação), o princípio da isonomia tributária (critério de graduação dos

³⁴⁵ ÁVILA, Humberto. O Princípio da Isonomia em Matéria Tributária. In: TÔRRES, Heleno Taveira. **Tratado de Direito Constitucional Tributário**: estudos em homenagem a Paulo de Barros de Carvalho. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 413.

³⁴⁶ Ibid., p. 414.

³⁴⁷ VELLOSO, ANDREI PITTEN. Justiça Tributária. In: ÁVILA, Humberto. **Fundamentos do Direito Tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012, p. 76.

³⁴⁸ Ibid., p. 76.

tributos) e a garantia da propriedade privada (que atua como pressuposto objetivo e limite máximo de imposição)³⁴⁹.

No Brasil, o princípio da capacidade contributiva vinha previsto na Constituição de 1824, mas, em seguida, as Constituições de 1891, 1934 e 1937 foram omissas quanto ao tema, reaparecendo o princípio em 1946, no artigo 202 da Constituição. Em 1965, o princípio foi novamente retirado da Constituição, voltando a ser previsto apenas na Constituição Federal de 1988, com a disposição do artigo 145, §1º.

A ideia de capacidade contributiva pode ser definida como a soma de riqueza disponível depois de satisfeitas as necessidades básicas de existência, autorizando que esse excesso seja absorvido pelo Estado sem reduzir o padrão de vida do contribuinte e sem prejudicar suas atividades econômicas³⁵⁰.

Fernando Aurélio Zilveti³⁵¹ conceitua capacidade contributiva como princípio segundo o qual cada cidadão deve contribuir para as despesas públicas na exata proporção de sua capacidade econômica. Ou seja, as despesas públicas devem ser rateadas proporcionalmente entre os cidadãos, uma vez que tenham usufruído (ainda que potencialmente) a riqueza garantida pelo Estado. Ele também aceita como definição da capacidade contributiva a divisão equitativa das despesas na medida da capacidade individual de suportar o encargo fiscal.

O princípio da capacidade contributiva é previsto no artigo 145, §1º da Constituição Federal, mas sua essência está no artigo 3º, que enuncia o princípio da igualdade, apresentado acima. Em seu sentido subjetivo, seria critério de graduação e limite do tributo (considera o indivíduo como sujeito apto ou não para contribuir com as despesas do Estado); enquanto que, no sentido objetivo, seria parâmetro de distinção entre situações tributáveis ou não (considera as manifestações objetivas de riquezas dos indivíduos, opondo ao legislador o dever de graduar a tributação segundo tais demonstrações de aptidão).

O princípio da capacidade contributiva deixa ao Estado um espaço de subjetividade para fixar o limite de capacidade do cidadão de concorrer para o custeio das despesas públicas, a qual é restringida pelo mínimo existencial do cidadão e pela renda líquida das empresas³⁵².

³⁴⁹ VELLOSO, ANDREI PITTEN. *Justiça Tributária*. In: ÁVILA, Humberto. **Fundamentos do Direito Tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012, p. 76.

³⁵⁰ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 27.

³⁵¹ ZILVETI, Fernando Aurelio. **Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 134.

³⁵² *Ibid.*, p. 164.

Existem algumas teses contrárias ao princípio, defendendo-se que a capacidade contributiva seria um conceito vazio, dependente de outros para ter aplicação prática, sendo apenas um critério comparativo de repartição dos encargos públicos³⁵³.

Contudo, neste trabalho se adota a tese favorável a este princípio, entendendo-se como auto-aplicável e devendo ser observado pelo legislador, pelo intérprete e pelo aplicador da lei³⁵⁴, sendo uma expressão da justiça fiscal. Klaus Tipke e Joachim Lang³⁵⁵, no mesmo sentido, advogam que a corrente que entende que a capacidade contributiva é princípio ambíguo, com dificuldade de se tirar dele soluções concretas, na realidade desconhece o caráter de hierarquia do princípio da capacidade contributiva, pois este marca o Direito Tributário da mesma maneira que o princípio da autonomia privada marca o Direito Civil. Com efeito, o princípio da capacidade contributiva desempenharia o papel de princípio básico do Direito Tributário, fornecendo o **ético-juridicamente sensato valor indicativo**.

Superando-se a conceituação e classificação do princípio, é certo que a doutrina apresenta grande divergência sobre a possibilidade de aplicação do princípio da capacidade contributiva aos tributos extrafiscais.

Em posicionamento diverso do adotado neste trabalho, para autores como Joachim Lang³⁵⁶, as normas extrafiscais, apesar de formalmente veiculadas em normas tributárias, não pertenceriam materialmente ao Direito Tributário, mas ao Direito Econômico Social ou outros ramos do direito. Assim, não lhes seria aplicável o princípio da capacidade contributiva, mas outros princípios que justificassem o abandono do primeiro.

Outro autor que defende que o Direito Tributário não seria aplicado às normas tributárias extrafiscais é Ricardo Lobo Torres, pois condiciona o conceito jurídico de tributo à finalidade arrecadatória, de modo que, se o ingresso tivesse apenas função extrafiscal, não se trataria de um tributo propriamente dito³⁵⁷.

Do mesmo modo, Fernando Aurélio Zilveti defende que a extrafiscalidade não teria relação com o princípio da capacidade contributiva, pois justificada por questões de política social ou econômica do Estado³⁵⁸. Acredita que por meio da extrafiscalidade o Estado pratica a justiça social, e não necessariamente a justiça fiscal. Os impostos regulatórios seriam fruto de

³⁵³ ZILVETI, Fernando Aurelio. **Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 136.

³⁵⁴ Ibid., p. 141.

³⁵⁵ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito tributário (Steuernrecht)**. Vol. 1, Tradução da 18ª edição alemã, de Luiz Dória Furquim. Sérgio Antonio Fabris Editor, Porto Alegre, 2008, p. 201.

³⁵⁶ Ibid., p. 70.

³⁵⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Sistemas Constitucionais Tributários**, Rio de Janeiro, Forense, 1986, p. 636 a 639

³⁵⁸ ZILVETI, Fernando Aurelio. op. cit., p. 196.

normas indutoras de conduta, que servem ao Estado como instrumento de política de governo, de modo que não teria por finalidade arrecadar, mas dirigir a política em benefício da coletividade³⁵⁹.

Cita como exemplo a tributação alemã sobre cães, em que mendigo poderia ter muitos cães, mesmo que não possua capacidade contributiva, ou até mesmo que seja respeitado seu mínimo existencial. Também cita a progressividade do IPTU, afirmando que não guarda nenhuma relação com a capacidade contributiva, pois “a mera propriedade de um imóvel luxuoso, localizado em zona nobre da cidade, herdado por pessoa incapaz, órfã e sem renda, sujeita esse cidadão ao tributo progressivo”³⁶⁰.

Não se concorda, neste trabalho, com essa afirmação, considerando que a própria propriedade do bem luxuoso permitiria que houvesse aferição da capacidade contributiva.

Gerd Willi Rothmann³⁶¹ também defende que, em razão da natureza e finalidade das normas extrafiscais, a elas não são aplicáveis todos os princípios tributários constitucionais. Além do princípio da capacidade contributiva, a elas não se aplicariam princípios como a anterioridade, a uniformidade geográfica e outros, conforme o caso. Contudo, devem observar princípios tributários constitucionais, como a estrita legalidade tributária, a irretroatividade, a proibição do tratamento desigual de contribuintes que se encontram em situação semelhantes, além dos princípios do ramo do direito a ser disciplinado.

Ora, o autor não apresenta fundamentação relevante para a realização desta diferenciação entre os princípios a serem ou não aplicáveis aos tributos extrafiscais. Defende que alguns princípios devem ser observados e outros não, “em razão da natureza e finalidade das normas tributárias extrafiscais”, o que em si, não justifica especificamente tratamento diferenciado. Afinal, na realidade, as normas tributárias extrafiscais seguem sendo tributos, apesar de deterem finalidades diversas, que podem atrair regulamentações distintas.

Adotando posição intermediária, Pedro Adamy³⁶² afirma que, se nos tributos que objetivam a arrecadação de recursos para o Estado deve-se analisar a igualdade na distribuição total da carga fiscal e na capacidade contributiva de cada contribuinte, nos tributos extrafiscais a análise deve recair nos direitos fundamentais restringidos pela norma indutora e sua relação

³⁵⁹ ZILVETI, Fernando Aurelio. **Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 275.

³⁶⁰ Ibid. p. 196.

³⁶¹ ROTHMANN, Gerd Willi. Tributação, Sonegação e Livre Concorrência. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). **Princípios e Limites da Tributação 2 – Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 339.

³⁶² ADAMY, Pedro. Instrumentalização do Direito Tributário. In: ÁVILA, Humberto. **Fundamentos do Direito Tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012, p. 313..

com as finalidades estatais pretendidas. Propugna que há um relativo abandono dos critérios da igualdade e capacidade contributiva em favor de outras finalidades. Assim, defende que a constitucionalidade dos tributos indutores deve ser aferida pelo controle de proporcionalidade.

De forma semelhante, Klaus Tipke³⁶³ justifica que, quando o direito tributário está regido por um objetivo social, outros princípios, diferentes da capacidade contributiva, regem essa relação. Assim, objetivos sociais justificariam o desvio do princípio da capacidade contributiva. Cita como exemplo os consumidores de álcool ou tabaco ou os proprietários de cães, que não tem maior capacidade contributiva que os demais. Será justificada a medida quando for adequada a realizar o motivo que a tenha inspirado.

Assim, afirmam Klaus Tipke e Joachim Lang³⁶⁴ que o princípio da capacidade contributiva seria critério comparativo apenas para normas de fim fiscal. Para normas de fim social valem outros princípios, que seriam apropriados para justificar derrogações do princípio da capacidade contributiva. Entretanto, inobservâncias à capacidade contributiva exigiriam justificação. Dessa feita, é admissível que o legislador intervenha com tributos na vida econômica, ordenando ou dirigindo, podendo, inclusive, desviar do princípio da capacidade contributiva. Contudo, não pode, em conformidade com a proibição de arbítrio, apresentar motivo discricionário para tanto³⁶⁵.

Dessa forma, argumenta que a justificação pode se sustentar no princípio do bem comum; no princípio da necessidade, que deve ser adequada ao seu objetivo; e no princípio do merecimento. Ressalta, contudo, que ainda que baseado no princípio do bem comum, o princípio da capacidade contributiva apenas pode ser restringido, mas não eliminado³⁶⁶

Marcel Papadopoul³⁶⁷, por sua vez, diferencia a atuação da capacidade contributiva conforme sua função normativa. Pauta-se na teoria geral do direito que aponta que texto e norma não se confundem, de modo que a norma seria o enunciado normativo interpretado. Assim, um único texto pode resultar em diferentes normas, de modo que o texto previsto no artigo 145, §1º da Constituição Federal não permitiria a derivação de apenas uma norma.

Nesse sentido, afirma que a capacidade contributiva desempenharia função definitiva, quando auxiliaria a especificar o conteúdo da igualdade tributária em relação às medidas fiscais,

³⁶³ TIPKE, Klaus. Princípio de Igualdade e Ideia de Sistema no Direito Tributário. In: **Direito Tributário**. Estudos em Homenagem ao Prof Ruy Barbosa Nogueira. Brandão Machado (coord.), São Paulo, Saraiva, 1984, p. 526.

³⁶⁴ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito tributário (Steuerecht)**. Vol. 1, Tradução da 18ª edição alemã, de Luiz Dória Furquim. Sérgio Antonio Fabris Editor, Porto Alegre, 2008, p. 203.

³⁶⁵ Ibid., p. 230.

³⁶⁶ Ibid., p. 231.

³⁶⁷ PAPADOPOL, MARCEL. Um passo adiante: contributo para a compreensão do controle das medidas tributárias extrafiscais e do papel desempenhado pela capacidade contributiva neste contexto. In: ÁVILA, Humberto. **Fundamentos do Direito Tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012, p. 294.

e também função de princípio, tendo tratamento de norma de valor. A capacidade contributiva, enquanto elemento componente da igualdade, teria sua eficácia limitada ao controle das medidas tributárias fiscais. Entretanto, enquanto princípio jurídico, deveria integrar o controle de proporcionalidade das medidas tributárias extrafiscais, pois possui aptidão de se sobrepor com outros valores consagrados pelo ordenamento jurídico³⁶⁸.

Assim, quanto mais o legislador se afastasse do ideal prescrito pelo princípio da capacidade contributiva, maior seria seu ônus argumentativo para convalidar a medida extrafiscal. Não bastaria apresentar a finalidade perseguida pela medida tributária extrafiscal, mas esta deveria ser suficientemente relevante, sob a perspectiva constitucional, para legitimar a pretensão pública³⁶⁹.

Na sua feição de princípio, a capacidade contributiva se estratificaria em diferentes camadas, incluindo um núcleo essencial e inviolável, o qual não poderia ser restringido pelo legislador, ainda que sob justificativa extrafiscal. Nesse sentido, exemplifica que não seria possível que o legislador, por exemplo: i) elegesse fato gerador não demonstrativo de riqueza; ii) valesse de medida tributária extrafiscal confiscatória; iii) invertesse a ordem lógica ou estado ideal traçado pela capacidade contributiva, de forma a tributar de forma mais gravosa aqueles que possuem menor capacidade de contribuição.

Por sua vez, e de forma consentânea com a posição adotada neste trabalho, há diversos autores que defendem expressamente a aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva aos tributos extrafiscais.

Roberto Ferraz³⁷⁰, por exemplo, propugna, de modo enfático, a impossibilidade de se afastar – e até mesmo ponderar – a aplicação do princípio da capacidade contributiva aos tributos, inclusos os extrafiscais.

José Marcos Domingues³⁷¹ defende que a tributação extrafiscal não é extratributária, porque estaria inserida no sistema tributário, de forma que deveria observar os princípios da isonomia, da seletividade, justiça fiscal e capacidade contributiva.

³⁶⁸ PAPADOPOL, MARCEL. Um passo adiante: contributo para a compreensão do controle das medidas tributárias extrafiscais e do papel desempenhado pela capacidade contributiva neste contexto. In: ÁVILA, Humberto. **Fundamentos do Direito Tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012, p. 294.

³⁶⁹ *Ibid.*, p. 295.

³⁷⁰ FERRAZ, Roberto. “O Princípio da Capacidade Contributiva na Tributação Ambientalmente Orientada”. In: Idem. (Coord.). **Princípios e Limites da Tributação 2** – Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 517.

³⁷¹ DOMINGUES, José Marcos. **Direito Tributário e Meio Ambiente**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2007, p. 51.

Luís Manuel Alonso González³⁷² também defende que o tributo extrafiscal é, de fato, um tributo, de modo que deve responder às mesmas exigências constitucionais às quais são submetidos os tributos em geral. De forma alguma os objetivos extrafiscais poderiam legitimar a tributação de uma riqueza situada fora dos limites impositivos, pois seria arbitrária e injusta a imposição que prescindisse por completo da relativa capacidade econômica dos contribuintes. Dessa maneira, os tributos extrafiscais deveriam estar sujeitos ao princípio da capacidade contributiva – ainda que o Tribunal Constitucional Espanhol, na Sentença 37/98 tenha empregado um conceito amplo e elástico da capacidade econômica – e aos princípios constitucionais de justiça fiscal.

Do mesmo modo, Paulo de Barros de Carvalho defende que o regime a ser observado não pode deixar de ser aquele próprio das exações tributárias, pois o instrumento jurídico utilizado é o mesmo, alterando-se apenas a finalidade para seu emprego. Assim, ao construir suas pretensões extrafiscais, deverá o legislador pautar-se dentro dos parâmetros constitucionais, observando as limitações de sua competência impositiva e os princípios superiores que regem a matéria³⁷³.

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes³⁷⁴ também cita a necessidade de observância dos princípios tributários da legalidade tributária, a irretroatividade, anterioridade e noventena; do mesmo modo, ressalta ser imperioso atentar ao princípio da igualdade tributária, a capacidade contributiva e o não-confisco (compreendido como um limite acima do qual a regra tributária não pode transferir o patrimônio do particular ao Fisco).

Para Gabriel Casado Ollero³⁷⁵, com os tributos extrafiscais, apenas deixa-se de percorrer o iter normal do tributo com a imposição, ingresso e gasto, com posterior encaminhamento do recurso ao fim extrafiscal, acelerando-se o resultado final, com a perseguição do fim diretamente pela arrecadação do tributo. Assim, não deixaria de ter sua natureza tributária. Dessa feita, a observância da capacidade econômica seria um mínimo lógico exigível para afastar a arbitrariedade do legislador fiscal, pois só se poderia gravar situações que demonstram idoneidade para a tributação.

³⁷² GONZÁLEZ, Luis Manuel Alonso. **Los Impuestos Autonomicos de caracter extrafiscal**. Madrid: Marcial Pons, 1995, p. 38.

³⁷³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. 8ª Ed., São Paulo: Editora Noeses, 2021, p. 241

³⁷⁴ MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. **Extrafiscalidade: análise semiótica**. 2009. Tese (Doutorado) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009, p. 205-213.

³⁷⁵ OLLERO, Gabriel Casado. **Los fines no fiscales de los tributos em el ordenamiento español**. Facultad de Derecho, Universidad Panamericana, 1991, p. 49. Disponível em: <<https://revistas-colaboracion.juridicas.unam.mx/index.php/ars-iuris/article/view/2005/1887>>. Acesso em: 30 out. 2023.

Dessa forma, esse princípio opera tanto em sentido negativo como positivo. Em sentido negativo, porque o legislador não pode estabelecer tributo que não respeite o mínimo existencial e o máximo confiscatório, sob pena da tributação ser arbitrária e inconstitucional. No sentido positivo, porque entre ambos os limites se situa o âmbito de atuação que permite exercitar o poder impositivo, de modo que, ainda que pautado por objetivos extrafiscais, devem ser observados³⁷⁶. Assim, de forma alguma os objetivos extrafiscais poderiam legitimar o gravame de uma riqueza situada fora dos limites imponíveis, já que seria arbitrária e injusta a imposição que prescindisse por completo da relativa capacidade econômica dos contribuintes.

Mesmo que as exceções de motivos extrafiscais ocasionem um tratamento desigual que possa ser justificado pelo respeito a outros preceitos ou princípios constitucionais, não haveria justificativa possível para a arbitrariedade da imposição de uma situação que não demonstre capacidade econômica alguma³⁷⁷. Dessa maneira, como aqui se defende, a capacidade contributiva não seria um critério de contribuição para a sustentação dos gastos públicos (que seria o caso dos impostos fiscais), mas apenas uma exigência lógica de toda tributação.

Nesse sentido, como defende Martha Toribio Leão³⁷⁸, o regime das normas tributárias extrafiscais deve envolver tanto os princípios da Ordem Econômica e Social como os do Direito Tributário. A capacidade contributiva não pode ter sua aplicação negada aos tributos extrafiscais. Afinal, ela deveria ser usada como critério para determinar o que é ou não manifestação de riqueza passível de ser atingida pela tributação, pois o que não é manifestação de riqueza, não pode ser tributado. Ademais, a capacidade contributiva deveria ser um critério para determinar em que medida a cobrança pode ser feita, sem afetar o mínimo existencial necessário para a dignidade humana ou se tornar confiscatória.

Concorda-se aqui com este posicionamento, compreendendo a necessidade de aplicação do princípio da capacidade contributiva para definir a possibilidade de tributação extrafiscal, ainda que de forma mais limitada.

Afinal, as normas tributárias indutoras não perdem sua natureza tributária, e, por isso, continuam sujeitas aos cânones tributários. Ao mesmo tempo, essas normas constituem forma de intervenção do Estado sobre o Domínio Econômico, devendo existir compatibilidade das normas indutoras tanto com o Direito Tributário, como com o Direito Econômico.

³⁷⁶ OLLERO, Gabriel Casado. **Los fines no fiscales de los tributos em el ordenamiento español**. Facultad de Derecho, Universidad Panamericana, 1991, p. 60. Disponível em: <<https://revistas-colaboracion.juridicas.unam.mx/index.php/ars-iuris/article/view/2005/1887>>. Acesso em: 30 out. 2023.

³⁷⁷ Ibid., p. 61.

³⁷⁸ LEÃO, Martha Toribio. **Controle da extrafiscalidade**. Série Doutrina Tributária, v. XVI. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 113.

Nesse sentido, defende Luís Eduardo Schoueri³⁷⁹ que a capacidade contributiva deve ser aplicada na hipótese de norma extrafiscal, mas deve ser ponderada com os demais princípios, pois a “capacidade contributiva e os princípios da Ordem Econômica podem compreender-se mesmo numa relação de integração, já que ambos servem para atingir uma finalidade preconizada pela Constituição Federal, consubstanciada nos princípios da justiça e solidariedade”. Dessa forma, o princípio da capacidade contributiva passaria a ser apenas um entre vários fatores de discriminação.

Assim, Luís Eduardo Schoueri³⁸⁰ defende que o princípio da proporcionalidade é critério de ponderação dos tratamentos diferenciados, que permite compatibilizar as normas extrafiscais com os princípios da igualdade e capacidade contributiva. Afirma que a “capacidade contributiva assume papel revigorado, já que passa a ser a garantia de que contribuintes com capacidade econômica mais reduzida não sejam mais afetados pela norma e, portanto, não sejam “mais induzidos” que aqueles mais favorecidos”.

Juan Enrique Varona³⁸¹ também afirma que o princípio da capacidade contributiva (que seria uma especificação do princípio da igualdade no âmbito fiscal) deve estar presente nos impostos extrafiscais, podendo ser minorado em intensidade em benefício da finalidade extrafiscal, que terá um protagonismo especial. Com efeito, afirma que, se a finalidade fiscal se contrapõe à extrafiscal, quando melhor se cumpre a última, pior se alcança a primeira, ficando, em consequência, um pouco atingido o princípio da capacidade contributiva.

Ressalta, contudo, que essa diminuição não pode resultar em sua total diluição, como quando um imposto extrafiscal se projeta sobre uma riqueza inexistente, sob pena de ter sua figura desnaturalizada³⁸². Para justificar constitucionalmente eventual diminuição do princípio da capacidade contributiva, afirma que se deve observar o princípio da proporcionalidade, nos seus três subprincípios³⁸³.

Da mesma maneira, Humberto Ávila³⁸⁴ propugna que, quando as normas possuem finalidade extrafiscal, a diferenciação entre os contribuintes não tem por medida de diferenciação o princípio da capacidade contributiva, mas é feita com base em elementos a eles

³⁷⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro, Forense, 2005, p. 291.

³⁸⁰ *Ibid.*, p. 293.

³⁸¹ ALABERN, Juan Enrique Varona. **Extrafiscalidad y dogmática tributaria**. Madrid: Marcial Pons, 2009, p. 90.

³⁸² *Ibid.*, p. 78.

³⁸³ *Ibid.*, p. 86.

³⁸⁴ ÁVILA, Humberto. O Princípio da Isonomia em Matéria Tributária. In: TÓRRES, Heleno Taveira. **Tratado de Direito Constitucional Tributário**: estudos em homenagem a Paulo de Barros de Carvalho. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 417.

exteriores. Esse critério de diferenciação deve possuir um fundamento constitucional e deve ser adequado, impessoal e objetivo. Contudo, em consonância com o aqui defendido, propugna que, ainda assim permanece o dever de preservar, ao máximo, a capacidade contributiva dos cidadãos, tendo como meio para preservá-lo a observância ao princípio da proporcionalidade, que será trabalhado a seguir³⁸⁵.

3.3. Princípio da proibição de efeito de confisco

A Constituição Federal, em seu artigo 150, inciso IV, veda expressamente a utilização do tributo com efeito de confisco, compreendendo-se o confisco como a absorção total ou substancial da propriedade, pelo Poder Público, sem a correspondente indenização³⁸⁶.

De fato, a conceituação de confisco em si traz o caráter de penalidade, sendo compreendido o confisco como medida punitiva, de ordem penal e administrativa. Assim sendo, o tributo, não constituindo sanção de ato ilícito, não pode, por si, constituir confisco. Contudo, caso seja excessivo, pode produzir efeitos equivalentes ao desapoderamento dos bens ou da renda do contribuinte, de modo que pode incidir com efeito confiscatório, o que é precisamente vedado pelo artigo 150, inciso IV da Constituição Federal³⁸⁷.

Dessa forma, percebe-se que se trata de vedação resultante da garantia constitucional da propriedade³⁸⁸ (artigo 5º, XXII, CF). Afinal, de nada valeria que a Constituição garantisse a propriedade privada, seu uso e disposição, enquanto por via indireta a tributação esvaziasse de conteúdo efetivo esse direito³⁸⁹.

Afirmam Klaus Tipke e Joachim Lang³⁹⁰ que a vedação do imposto-estrangulamento resulta da garantia da propriedade e do direito hereditário, assim como da garantia da liberdade de profissão. Assim sendo, o direito tutelado de liberdade só pode ser limitado até o ponto em que reste mantida para o sujeito passivo tributário uma reserva nuclear de resultados da própria

³⁸⁵ ÁVILA, Humberto. O Princípio da Isonomia em Matéria Tributária. In: TÔRRES, Heleno Taveira. **Tratado de Direito Constitucional Tributário**: estudos em homenagem a Paulo de Barros de Carvalho. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 418.

³⁸⁶ COSTA, Regina Helena. **Princípio Capacidade Contributiva**, 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 98.

³⁸⁷ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Proibição de tributos com efeito de confisco**. 2005. Tese (Doutorado) - Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2005, p. 30.

³⁸⁸ MACHADO, Hugo de Brito. “Ordem Econômica e Tributação”. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). **Princípios e Limites da Tributação 2** – Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p; 380.

³⁸⁹ CASÁS, José Osvaldo. “Princípios no Direito Tributário”. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). **Princípios e Limites da Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 303.

³⁹⁰ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito tributário (Steuernrecht)**. Vol. 1, Tradução da 18ª edição alemã, de Luiz Dória Furquim. Sérgio Antonio Fabris Editor, Porto Alegre, 2008, p. 272.

atividade no campo econômico na forma de fundamental utilidade privada do adquirido e do fundamental poder de disposição sobre as posições jurídicas de ativos produzidos.

Com efeito, como ressalta José Osvaldo Casás³⁹¹, em 1891, a partir de S.S. Leão XIII, da Encíclica “Rerum Novarum”, a doutrina da Igreja já ressaltava que a propriedade privada não pode ser absorvida pela dureza dos tributos, de modo que o direito de propriedade apenas pode ter seu uso moderado e conciliado com o bem comum, mas não abolido.

O efeito confiscatório do tributo ganha nova perspectiva, de índole econômica, enquadrada na expressão germânica “imposto sufocante” (*Erdrosselungssteuer*) quando a ameaça da tributação torna impossível incorrer no fato gerador. Esse conceito corresponde ao que a jurisprudência suíça definiu como um imposto proibitivo: surge quando se vê anulada a possibilidade de obtenção de um lucro razoável em determinado ramo, em virtude da alta carga tributária. Assim, o imposto deve ser limitado, pois se prestigia a atividade empresarial como caminho para a construção da sociedade “livre, justa e solidária” a que se refere o artigo 3º da Constituição Federal³⁹².

O princípio da proibição do efeito de confisco, na realidade, refere-se, conforme dispõe Luís Eduardo Schoueri³⁹³, à capacidade contributiva em sentido subjetivo. Do mesmo modo, Fernando Aurelio Zilveti³⁹⁴ afirma que o conceito de capacidade contributiva também se traduz na necessidade de defender da tributação, com justiça, a porção necessária à sobrevivência do cidadão, tendo, portanto, relação com a vedação de que a tributação exerça efeito de confisco.

Assim sendo, existe a necessidade de um limite máximo para a pretensão tributária, em consonância com a proteção do direito de propriedade e da necessidade de observância do princípio da capacidade contributiva. Conforme Luís Eduardo Schoueri³⁹⁵, apesar de não haver no direito brasileiro atuais limites quantitativos à tributação, deve o aplicador da lei encontrar os limites, com fulcro na razoabilidade, a fim de que não sejam violados os princípios da propriedade privada e da livre iniciativa.

³⁹¹CASÁS, José Osvaldo. “Princípios no Direito Tributário”. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). **Princípios e Limites da Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 302.

³⁹²SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e indução econômica: os efeitos econômicos de um tributo como critério para sua constitucionalidade. In: FERRAZ, Roberto (coord.). **Princípios e limites da tributação 2** - os princípios da ordem econômica e a tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 149.

³⁹³SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 302.

³⁹⁴ZILVETI, Fernando Aurelio. **Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 134.

³⁹⁵SCHOUERI, Luís Eduardo. op. cit., p. 325.

3.4. Princípio da proporcionalidade

Princípio originário do direito alemão, a proporcionalidade apresentou-se como instrumento de controle das medidas legislativas, administrativas e judiciárias do Estado, para vedar o arbítrio e proibir o excesso (*Übermassverbot*)³⁹⁶.

Com efeito, em um estado livre e democrático de direito, exige-se que a intervenção do estado na economia e na vida dos cidadãos encontre respaldo em um preceito constitucional e que observe o princípio da proporcionalidade, para não prejudicar abusivamente o âmbito de livre decisão dos administrados³⁹⁷.

Assim, a validade da medida tributária extrafiscal depende de uma avaliação séria decorrente da aplicação do postulado da proporcionalidade³⁹⁸, que seria instrumento “estruturador da aplicação de princípios que concretamente se imbricam em torno de uma relação de causalidade entre um meio e um fim”.

Andrei Pitten Velloso³⁹⁹ defende que a proporcionalidade é metanorma vocacionada a solucionar conflitos de princípios jurídicos de idêntico status normativo, com objetivo de otimizar os direitos fundamentais e realizar a justiça. Ostentaria caráter formal, mas à serviço da justiça material. Seria uma norma jurídica implícita dos sistemas jurídicos contemporâneos, que resulta do princípio do Estado de Direito e da própria essência dos direitos fundamentais.

A relação meio-fim da norma é muito importante no exame da proporcionalidade. No campo do direito tributário, pode ser vista como a restrição da liberdade do contribuinte, por meio da tributação, com o fim de custear as despesas do Estado. Confronta-se, então, o fim e o fundamento de uma intervenção com os efeitos desta, para que se torne possível um controle do excesso (*Übermasskontrolle*). A aplicação do princípio ao direito tributário depende do efeito que gera e, principalmente, da finalidade normativa, pressupostos da teleologia que, na tributação, pode entender-se como divisão equitativa dos encargos fiscais⁴⁰⁰.

A aplicação da proporcionalidade se dá por dois meios: enquanto máxima da interpretação, servindo como uma diretriz procedimental na busca material da decisão; e no

³⁹⁶ ZILVETI, Fernando Aurelio. **Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 307.

³⁹⁷ GONZÁLEZ, Luis Manuel Alonso. **Los Impuestos Autonomicos de caracter extrafiscal**. Madrid: Marcial Pons, 1995, p. 28.

³⁹⁸ PAPADOPOL, MARCEL. Um passo adiante: contributo para a compreensão do controle das medidas tributárias extrafiscais e do papel desempenhado pela capacidade contributiva neste contexto. In: ÁVILA, Humberto. **Fundamentos do Direito Tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012, p. 277.

³⁹⁹ VELLOSO, ANDREI PITTEN. Justiça Tributária. In: ÁVILA, Humberto. **Fundamentos do Direito Tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012, p. 66.

⁴⁰⁰ ZILVETI, Fernando Aurelio. op. cit., p. 309.

caso concreto, por meio de um processo de apreciação, contido no subprincípio da proporcionalidade em sentido estrito⁴⁰¹.

Assim sendo, ressalta-se que se defende, aqui, que a proporcionalidade pode ser utilizada tanto para o controle prévio da finalidade, enquanto potencial eficácia, quanto posterior, no que tange aos efeitos concretos da norma.

A aplicação da proporcionalidade depende de três elementos: uma finalidade perseguida, um meio para consecução desta finalidade e outras finalidades afetadas por este meio, elementos que devem estar presentes em situação que envolva emprego de medidas tributárias extrafiscais⁴⁰².

Afinal, o que norteia a proporcionalidade é o cumprimento de três premissas: a) a medida deve ser adequada à consecução do fim justificativo da tributação; b) deve ser necessária, pois deve ser a menos restritiva dentre as igualmente adequadas para atingir o fim; c) deve ser proporcional, quando as vantagens forem proporcionais às desvantagens advindas da adoção da medida⁴⁰³.

A primeira etapa de aplicação do postulado da proporcionalidade envolve o controle de adequação, que, segundo a jurisprudência do Tribunal Constitucional Alemão, implicaria avaliar se a medida possui potencial relação de causalidade em face de uma ou mais finalidades resguardadas pelo ordenamento jurídico. Assim, somente seriam válidas as medidas tributárias extrafiscais capazes, empiricamente, de conduzir ao resultado almejado⁴⁰⁴.

Um meio pode ser adequado à realização de um fim em termos quantitativos (intensidade), qualitativos (qualidade) ou probabilísticos (certeza). Marcel Papadopoul⁴⁰⁵ defende que o controle de adequação deve ser fraco, de modo que se deve escolher o meio que simplesmente promova o fim almejado, a fim de resguardar a separação de poderes.

Para aferir o grau de adequação, Marcel Papadopoul⁴⁰⁶ defende que é ônus argumentativo do Poder Público de apresentar, quando instado, as justificativas dos atos que pratica.

A idoneidade implica adequação do Imposto Seletivo à finalidade extrafiscal, a qual exige que os aspectos extrafiscais estejam harmonicamente representados nos elementos

⁴⁰¹ ZILVETI, Fernando Aurelio. **Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 309.

⁴⁰² PAPADOPOL, MARCEL. Um passo adiante: contributo para a compreensão do controle das medidas tributárias extrafiscais e do papel desempenhado pela capacidade contributiva neste contexto. In: ÁVILA, Humberto. **Fundamentos do Direito Tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012, p. 277.

⁴⁰³ ÁVILA, Humberto. O Princípio da Isonomia em Matéria Tributária. In: TÔRRES, Heleno Taveira. **Tratado de Direito Constitucional Tributário**: estudos em homenagem a Paulo de Barros de Carvalho. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 419.

⁴⁰⁴ PAPADOPOL, MARCEL. op. cit., p. 278.

⁴⁰⁵ Ibid., p. 279.

⁴⁰⁶ Ibid., p. 280.

essenciais do tributo, especialmente nos quantitativos, de tal modo que, conforme a conduta do contribuinte seja mais prejudicial para a finalidade extrafiscal, maior também seja a carga tributária.

Exatamente porque não se faz possível medir uma riqueza quando se outorga magnitude econômica a elementos extrafiscais (como risco, especulação imobiliária, contaminação), em muitos casos não será possível oferecer um regime de estimação direta alternativo, sendo o único aplicável o de caráter estimativo. Assim, o requisito da voluntariedade que se exige aos regimes de estimação objetiva deve se relativizar nos impostos genuinamente extrafiscais, sempre que, logicamente, o método estimativo se calcule com equilíbrio e proporcionalidade, tanto os aspectos extrafiscais como a riqueza gravada⁴⁰⁷.

O segundo controle é o de necessidade, que impõe ao intérprete o dever de verificar a existência de meios alternativos à consecução da finalidade extrafiscal, mas que também não inibam a realização de outros princípios jurídicos ou direitos fundamentais dos contribuintes⁴⁰⁸.

Assim, em um exame de validade prévia da norma, demanda-se a comparação entre o grau de potencial eficácia de cada um dos meios colocados à disposição do Poder Público para a realização as finalidades perseguidas e o grau de restrição que propiciam aos demais valores reconhecidos por outros princípios jurídicos. É o que se denomina de “mandado do meio mais ameno”, que impõe a eleição da medida menos restritiva dos direitos fundamentais, sempre que ela seja tão ou mais eficaz na promoção do fim proposto pelo legislador⁴⁰⁹.

O processo de avaliação a ser realizado em face do controle de necessidade envolve duas etapas: a atribuição de peso relativo aos diferentes princípios em confronto, a partir de sua relevância perante o ordenamento jurídico e a definição do grau de fomento e restrição que cada medida em comparação poderia gerar aos princípios em sobreposição⁴¹⁰.

O tributo extrafiscal encontra apoio em dois argumentos para superar essa condição: em primeiro lugar, deve-se ter em conta que a matéria sócio-econômica oferece ao legislador uma ampla margem de atuação, ao lhe oferecer diversas medidas cuja maior ou menor utilidade e prioridade podem ser bastante discutíveis; ademais, o tributo, apesar de ser uma figura coativa, não pretende banir bruscamente a conduta indesejada, mas somente reduzi-la de forma

⁴⁰⁷ ALABERN, Juan Enrique Varona. **Extrafiscalidad y dogmática tributaria**. Madrid: Marcial Pons, 2009, p. 87 ou 88.

⁴⁰⁸ PAPADOPOL, MARCEL. Um passo adiante: contributo para a compreensão do controle das medidas tributárias extrafiscais e do papel desempenhado pela capacidade contributiva neste contexto. In: ÁVILA, Humberto. **Fundamentos do Direito Tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012, p. 281.

⁴⁰⁹ VELLOSO, ANDREI PITTEN. Justiça Tributária. In: ÁVILA, Humberto. **Fundamentos do Direito Tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012, p. 67.

⁴¹⁰ PAPADOPOL, MARCEL. op. cit., p. 283.

tendencial, de forma que não possui a radicalidade das sanções e seja menos lesiva com os direitos dos cidadãos⁴¹¹.

Por fim, o controle de proporcionalidade em sentido estrito gerará o cotejamento das vantagens e desvantagens derivadas da imposição ou exoneração tributária extrafiscal. Tem o escopo de estabelecer relações de prevalência em concreto, condicionadas a situações específicas⁴¹². Com efeito, é necessário que a lesão à propriedade que o tributo provoca não seja mais do que a necessária para alcançar à finalidade extrafiscal.

Assim sendo, a proporcionalidade pode ser utilizada como instrumento de controlabilidade do Imposto Seletivo, impondo que, além de amparado nas finalidades constitucionalmente previstas (desincentivar condutas prejudiciais à saúde e ao meio ambiente), seja adequado, necessário e proporcional em sentido estrito.

Ou seja, com relação à adequação, deve ter potencial para a promoção do fim para o qual foi instituído. Com relação à necessidade, não deve existir nenhum outro fim que manifestamente possa ser apresentado como igualmente adequado e menos restritivo à direitos fundamentais dos contribuintes. E, quanto à proporcionalidade em sentido estrito, quando os princípios constitucionais que serviram de fundamento para a sua instituição serão contrapostos a outros princípios jurídicos, deve-se eleger, de acordo com o caso concreto, aquele que deve ostentar maior peso.

Por exemplo, incidindo o Imposto Seletivo sobre o tabaco, pode-se demonstrar que a tributação tem o potencial para a promoção da finalidade de desincentivar o fumo, considerada conduta prejudicial à saúde. Pode-se demonstrar ser a medida menos restritiva dentre as igualmente adequadas para o desincentivo ao fumo, pois não o proíbe ou restringe diretamente, mas apenas aumenta seu valor, gerando desestímulo. E, por fim, pode-se demonstrar que, no caso, o princípio do direito à saúde se sobrepõe ao direito de liberdade, por ostentar maior peso. Essas demonstrações podem ser realizadas mediante apresentação de estudos por procedimento de Análise de Impacto Regulatório.

Do mesmo modo, o princípio da proporcionalidade pode ser aplicado posteriormente, para controle da medida adotada, via Avaliação de Resultado Regulatório, verificando-se se a medida adotada teve eficácia concreta na promoção da finalidade; se a alternativa adotada segue

⁴¹¹ ALABERN, Juan Enrique Varona. **Extrafiscalidad y dogmática tributaria**. Madrid: Marcial Pons, 2009, p. 88.

⁴¹² VELLOSO, ANDREI PITTEN. Justiça Tributária. In: ÁVILA, Humberto. **Fundamentos do Direito Tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012, p. 67.

sendo o meio menos restritivo à direitos fundamentais do contribuinte; e se continua apresentando bom custo-benefício, a fim de avaliar a possibilidade de manutenção da medida.

3.5. Princípio da razoabilidade

A exigência de razoabilidade garante um mínimo de justiça em todo ato estatal, mediante a proibição da sua antítese, que é a arbitrariedade. Por arbitrariedade, entende-se a decisão motivada apenas pela vontade, pelo capricho. Além desse conceito subjetivo, é possível identificar sentido objetivo, sendo a arbitrariedade uma incorreção evidente, manifesta, inquestionável. Assim, trata-se de injustiça manifesta, flagrante⁴¹³.

Luís Roberto Barroso⁴¹⁴ propugna que o princípio da razoabilidade tem sua origem e desenvolvimento relacionados à garantia do devido processo legal, instituto do direito anglo-saxão, remontando a sua matriz à cláusula *Law of the Land*, inscrita na Carta Magna de 1215. E, modernamente, sua consagração no direito positivo se deu através das emendas 5ª e 14ª à Constituição norte-americana.

Conforme Andrei Pitten Velloso, a irracionalidade, compreendida como contradição ou incoerência, representa um caso central de arbitrariedade. Com efeito, irracional é a lei que apresenta rupturas na sua coerência interna, por veicular preceitos contraditórios entre si. Afirma que são irracionais os atos incoerentes e/ou que visivelmente se contrastam com o bom senso⁴¹⁵. É o que Humberto Ávila denomina de razoabilidade como equivalência, pois exige relação de equivalência entre a medida adotada e o critério que a dimensiona, como será visto a seguir.

Na doutrina, há certo consenso de que a razoabilidade se volta à contenção do arbítrio estatal, mas seu conteúdo jurídico específico e forma de operacionalização ainda não foram consolidadas pacificamente no Brasil, apesar de alguns autores tentarem defini-la, como se apresenta.

Tércio Sampaio Ferraz Junior⁴¹⁶ defende que a razoabilidade é termo que admite várias acepções: a) no âmbito da técnica, fala-se de meios razoáveis para obter certo fim (razoabilidade

⁴¹³ VELLOSO, ANDREI PITTEN. Justiça Tributária. In: ÁVILA, Humberto. **Fundamentos do Direito Tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012, p. 70.

⁴¹⁴ BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e Aplicação da Constituição**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 218.

⁴¹⁵ VELLOSO, ANDREI PITTEN. op. cit., p. 71.

⁴¹⁶ FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. “Obrigação tributária acessória e limites de imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do Estado”. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). **Princípios e Limites da Tributação 2 – Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 721-722

técnica); b) “na *axiologia jurídica*, diz-se que determinadas imposições são razoáveis em relação a certas situações, elas próprias com carga valorativa (cooperação, ordem, paz, segurança, etc.), e portanto quando se fundam na justiça, enquanto valor fundante e abarcante dos demais (razoabilidade axiológica)”;

c) na ciência do direito, “a razoabilidade significa uma adequada subsunção: a imposição é adequada *essencialmente* quando se dá em face de uma norma jurídica, ou é adequada existencialmente, quando se dá em face de um *stancode* comportamental jurídico, e adequada *verdadeiramente*, quando se dá em face de critério principiológico acolhido pelo ordenamento (razoabilidade jurídica)”.

Nesse diapasão, a razoabilidade admitiria duas espécies, a de seleção, que se relacionaria à igualdade perante a lei – determinação, no estabelecimento da norma, de quais os conteúdos dogmáticos que integram o fato antecedente, que o compõem ou ficam fora da sua extensão (refere-se ao imputado, e não à imputação). E a razoabilidade de ponderação, conhecida nos EUA como *balance of convenience rule*, sendo a razoabilidade da imputação, dando-se mediante a comparação, em uma dada norma, do fato antecedente e a prestação da consequência prevista⁴¹⁷.

Nesse sentido, o autor afirma que o princípio da razoabilidade seria, em alguns momentos, denominada de proporcionalidade, como na literatura alemã, com seus requisitos de necessidade, adequação e proporcionalidade em sentido estrito.

Por sua vez, o jurista argentino Humberto Quiroga Lavié⁴¹⁸ diferencia duas dimensões complementares do princípio da razoabilidade. A primeira seria a razoabilidade interna, referente à existência de vínculo lógico entre os motivos determinantes de uma medida, a própria medida e a finalidade por ela objetivada. Por exemplo, haveria razoabilidade interna em um Imposto Seletivo que aumentasse a carga tributária de bebidas alcoólicas para diminuir o seu consumo. E a segunda seria a razoabilidade externa, que diz respeito à conformidade da medida com o senso comum da comunidade e os valores constitucionais. Cita-se, como exemplo, que não haveria razoabilidade externa em Imposto Seletivo que impusesse carga tributária mais pesada para tatuagens, pois ofenderia o senso comum jurídico e os valores de uma ordem constitucional não autoritária a pretensão de interferir dessa maneira na aparência dos seus cidadãos⁴¹⁹.

⁴¹⁷ FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. “Obrigação tributária acessória e limites de imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do Estado”. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). **Princípios e Limites da Tributação 2** – Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 722.

⁴¹⁸ QUIROGA LAVIÉ, Humberto. **Curso de derecho constitucional**. 3ª ed. Buenos Aires: Depalma, 1993, p. 41.

⁴¹⁹ SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel. **Direito Constitucional: Teoria, história e métodos de trabalho**. Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 395.

Gustavo Zagrebelsky⁴²⁰, na doutrina italiana, distinguiu, por sua vez, três aspectos do princípio da razoabilidade: i) princípio da igualdade: a razoabilidade conjuga-se com o princípio da isonomia para aferir a validade das diferenças de tratamento instituídas pelo Estado. ii) racionalidade: diz respeito não apenas à contradição entre elementos presentes em uma mesma norma, como também à sua desarmonia com o sistema jurídico. iii) razoabilidade como imperativo de justiça, o qual equipara ao juízo de equidade, associando-o ao paradigma jurídico hoje hegemônico, que se baseia na aplicação de princípios dotados de forte conteúdo moral.

Com efeito, é comum a confusão existente entre os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, havendo autores⁴²¹ que defendem que não haveria verdadeira distinção entre esses princípios, que teriam o mesmo conceito e função. Ambos visariam a proibir o excesso, impedindo o arbítrio e impondo, positivamente, a exigibilidade, adequação e proporcionalidade dos atos dos poderes públicos em relação aos fins que perseguem⁴²². Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal já proferiu diversas decisões equiparando o princípio da razoabilidade, da proporcionalidade e devido processo legal substantivo⁴²³.

Neste trabalho, adota-se a tese de que a proporcionalidade e a razoabilidade não se confundem, seguindo-se as acepções explicitadas por Humberto Ávila. Com efeito, Humberto Ávila afirma que a razoabilidade é utilizada em vários contextos e finalidades, mas que, dentre tantas acepções, três se destacam⁴²⁴. A primeira, como Andrei Pitten Velloso ressalta, a razoabilidade como equivalência exige uma relação de equivalência entre a medida adotada e o critério que a dimensiona⁴²⁵.

Segundo, a razoabilidade como equidade, quando é utilizada como diretriz que exige a relação das normas gerais com as individualidades do caso concreto. Impõe-se, na aplicação das normas jurídicas, a consideração daquilo que normalmente ocorre. Assim, a razoabilidade atua como instrumento para determinar que as circunstâncias de fato devem ser consideradas com a presunção de estarem dentro da normalidade. Ademais, em segundo aspecto, a razoabilidade exige a consideração do aspecto individual do caso nas hipóteses em que ele é

⁴²⁰ ZAGREBELSKY, Gustavo. APUD SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel. **Direito Constitucional: Teoria, história e métodos de trabalho**. Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 396

⁴²¹ MENDES, Gilmar F. **Direitos Fundamentais e Controle de Constitucionalidade**. Ed. Saraiva: São Paulo, 2007, pg. 194 e CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional**. Coimbra: Almedina, 1995, p. 262.

⁴²² CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional**. Coimbra: Almedina, 1995, p. 171.

⁴²³ Neste sentido, por exemplo, MC-ADI nº 1.753, Rel. Min. Sepúlveda Pertence. DJ, 12 jun. 1998; HC nº 76.060-4, Rel. Min. Sepúlveda Pertence. DJ, 15 maio 1998.

⁴²⁴ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**. 21ª ed. São Paulo: Malheiros, 2022, p. 201.

⁴²⁵ Os exemplos citados por Humberto Ávila são da inconstitucionalidade da criação da taxa judiciária de percentual fixo, em razão da necessidade de as taxas serem equivalentes aos serviços prestados; e das penas que devem ser fixadas de acordo com a culpabilidade do agente (ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**. 21ª ed. São Paulo: Malheiros, 2022, p. 208).

desconsiderado pela generalização legal, indicando em quais hipóteses o caso individual, em virtude de suas especificidades⁴²⁶, deixa de ser enquadrado na norma geral⁴²⁷.

Afirma Humberto Ávila que essa concepção de razoabilidade corresponde aos ensinamentos de Aristóteles, para quem a natureza da equidade consiste em ser um corretivo da lei quando e onde ela é omissa, por ser geral. Assim, a razoabilidade serviria de instrumento metodológico para demonstrar que a incidência da norma é condição necessária, mas não suficiente para a sua aplicação, pois, para ser aplicável, o caso concreto deve se adequar à generalização da norma geral. Dessa feita, a razoabilidade atuaria na interpretação das regras gerais como decorrência do princípio da justiça (art. 3º da CF)⁴²⁸.

No Imposto Seletivo, por exemplo, deve-se atentar para o caso concreto dos contribuintes, a fim de que não haja uma tributação generalizante que desconsidere eventuais características individuais que excluam determinados contribuintes da tributação indutora.

Terceiro, a razoabilidade como congruência exige a harmonização das normas com suas condições externas de aplicação. Nesses casos, o legislador elege uma causa inexistente ou insuficiente para a atuação estatal, violando a exigência de vinculação à realidade. Assim sendo, Humberto Ávila defende que a interpretação das normas exige o confronto com o parâmetro externo a elas, de modo a se falar em dever de congruência e de fundamentação na natureza das coisas⁴²⁹. Desvincular-se da realidade seria violar os princípios do Estado de Direito (art. 1º, CF) e do devido processo legal (art. 5º, LIV, CF), os quais impedem a utilização de razões arbitrárias e subversão dos procedimentos institucionais utilizados⁴³⁰.

Do mesmo modo, essa acepção da razoabilidade também impediria a continuidade de casos de anacronismo legislativo, ou seja, casos em que a norma, concebida para ser aplicada em determinado contexto socioeconômico, não mais possui razão para ser aplicada⁴³¹.

Além disso, a razoabilidade exige uma relação congruente entre o critério de diferenciação escolhido e a medida adotada (não se trata de análise da relação entre meio e fim,

⁴²⁶ O exemplo citado por Humberto Ávila é de uma pequena fábrica de sofás, enquadrada como empresa de pequeno porte para enquadramento em regra de pagamento conjunto dos tributos federais, que foi excluída desse mecanismo por ter infringido a condição legal de não efetuar a importação de produtos estrangeiros. Ocorre que a importação foi de quatro pés de sofás, para um só sofá, de modo que o Conselho de Contribuintes compreendeu que não seria razoável a sua exclusão, pois, para o senso comum, essa ação seria razoável perante a lei. (Ibid., p. 203).

⁴²⁷ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**. 21ª ed. São Paulo: Malheiros, 2022, p. 203.

⁴²⁸ Ibid., p. 205.

⁴²⁹ O exemplo citado por Humberto Ávila é de uma lei estadual que determinou que o período de trabalho de Secretário de Estado deveria ser contado em dobro para efeitos de aposentadoria. Seria uma norma irrazoável, pois realizou uma discriminação arbitrária, pois a instituição de distinção sem causa concreta violaria o princípio da igualdade.. (ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**. 21ª ed. São Paulo: Malheiros, 2022, p. 207).

⁴³⁰ ÁVILA, Humberto. op. cit., p. 206.

⁴³¹ Ibid., p. 206.

mas entre critério e medida). Assim, à eficácia dos princípios constitucionais do Estado de Direito (art. 1º, CF) e do devido processo legal (art. 5º, LIV), soma-se a eficácia do princípio da igualdade (art. 5º, caput, CF), que impede a utilização de critérios distintivos inadequados⁴³².

No caso do Imposto Seletivo, portanto, é necessário que a norma esteja em consonância com a realidade, ou seja, a causa escolhida para a atuação estatal deve ser existente e suficiente (sendo as regras consentâneas com a realidade jurídica e econômica), com a necessidade de fundamentação dessa escolha, a qual deve ser constantemente revisada, a fim de que não haja anacronismo – aspectos que também encontram relação com a utilização da Análise de Impacto Regulatório, como será visto a seguir.

Assim, por exemplo, havendo imposição do Imposto Seletivo sobre a comercialização de bebidas alcólicas, deve-se demonstrar, no momento da implementação da medida, a fundamentação da escolha desse produto com relação ao desincentivo de práticas prejudiciais à saúde, além da vinculação dessa medida à realidade jurídica e econômica, devendo-se, periodicamente, rever se essa imposição tributária, como medida regulatória, segue possuindo razão de aplicação.

3.6. Princípios da Ordem Econômica

Conforme explicitado acima, as normas tributárias indutoras ou extrafiscais, enquanto instrumento de intervenção sobre o Domínio Econômico, prestam-se tanto à correção das deficiências do mercado (intervenção em sentido negativo) quanto à implementação da Ordem Econômica prescrita na Constituição (intervenção em sentido positivo), observando-se, portanto, os princípios constitucionais que regem a Ordem Econômica⁴³³.

O Estado preconizado pelo constituinte de 1988 não é neutro. A Constituição elenca diversos valores sobre os quais deve se firmar o Estado, conferindo ferramentas para concretizar os objetivos⁴³⁴.

Com efeito, o constituinte adotou o regime de economia de mercado, ou capitalista, pautado na livre concorrência (art. 170, inciso IV) e na livre iniciativa (art. 1º, IV e 170, caput). Todavia não se trata de um sistema puro, tendo em vista que a própria Constituição estabelece metas e compromissos característicos de um Estado social. Parte-se do pressuposto de que o

⁴³² ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**. 21ª ed. São Paulo: Malheiros, 2022, p. 208.

⁴³³ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 356.

⁴³⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. Livre concorrência e tributação. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2007, v. 11, p. 247.

mercado, por meio da concorrência, tende a obter os melhores resultados com os menores custos, sem a necessidade de uso do poder, salientando-se, contudo, a existência de eventuais falhas de mercado, como visto acima⁴³⁵.

Nesse sentido, André Elali⁴³⁶ afirma que a organização social política prestigia o desenvolvimento econômico com o equilíbrio das forças do capital e do trabalho, expressando-se, principalmente, pela força da economia. Apesar de ser uma economia baseada no sistema econômico capitalista, necessita estar em sintonia com os valores sociais, pois o sistema demanda um verdadeiro desenvolvimento, que seria o crescimento econômico com a erradicação da pobreza, com redução de desigualdades sociais e regionais, tutela do consumidor e do meio ambiente.

Nesse sentido, defende-se que o desenvolvimento deve ser compreendido como um estado de equilíbrio na produção, distribuição e consumo de riquezas, de modo que o Estado desenvolvido é marcado pela estrutura harmônica entre o padrão de modernização e a proteção dos valores coletivos. Assim, busca-se, simultaneamente, o crescimento, com a liberdade das atividades econômicas, e a proteção do consumidor e do meio ambiente⁴³⁷. Percebe-se, portanto, que a interpretação da Ordem Econômica deve se pautar pela sistematização de todos os princípios.

Os valores buscados pela Ordem Econômica⁴³⁸ são previstos de forma explícita no artigo 170 da Constituição Federal, como segue:

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:
 I - soberania nacional;
 II - propriedade privada;
 III - função social da propriedade;
 IV - livre concorrência;
 V - defesa do consumidor;
 VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação

⁴³⁵ BLANCHET, Luiz Alberto; BUBNIAK, Priscila Lais Ton. Análise de Impacto Regulatório: uma ferramenta e um procedimento para a melhoria da regulação. In: **Pensar – Revista de Ciências Jurídicas**, v. 22, n. 3, 2017, p. 5. Disponível em: <https://periodicos.unifor.br/rpen/article/view/4219>. Acesso em: 05 nov 2023.

⁴³⁶ ELALI, André. “Um Exame da Desigualdade da Tributação em face dos Princípios da Ordem Econômica”. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). **Princípios e Limites da Tributação 2** – Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p; 232

⁴³⁷ Ibid., p; 233.

⁴³⁸ Ressalta-se que não apenas o artigo 170 trata do processo econômico e problemas sociais, havendo previsão, por exemplo, no artigo 3º, que revela também preocupação do Estado com o bem-estar social (ELALI, André. “Um Exame da Desigualdade da Tributação em face dos Princípios da Ordem Econômica”. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). **Princípios e Limites da Tributação 2** – Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p; 233).

VII - redução das desigualdades regionais e sociais;

VIII - busca do pleno emprego;

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.

Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.

O primeiro princípio é o da **soberania nacional** (artigo 170, inciso I), o qual se trata de princípio impositivo a cumprir dupla função: consubstancia instrumento para a realização do fim de assegurar a todos existência digna e também objetivo particular a ser alcançado. Afirma Eros Roberto Grau⁴³⁹ que a Constituição cogita, aí, da soberania econômica, após ter afirmado a soberania política, prevista no artigo 1º como fundamento da República Federativa do Brasil, e, no artigo 4º, inciso I, a independência nacional como princípio a reger suas relações internacionais.

Ressalta-se que a afirmação da soberania nacional econômica não supõe o isolamento econômico, mas, na realidade, a modernização da economia e da sociedade, e a ruptura da situação de dependência do país com relação às sociedades desenvolvidas. Da mesma forma, devem ser definidos programas de políticas públicas voltadas a viabilizar a participação da sociedade brasileira, em condições de igualdade, no mercado internacional⁴⁴⁰.

Como reflexo desse princípio, adentrando no campo das normas tributárias extrafiscais, existem as normas de tributação que incentivam as atividades de pesquisa e desenvolvimento no país, assim como as imunidades ou isenções na exportação de bens e serviços, que se vislumbra nos artigos 153, §3º, III; 155, §2º, X, a; 156, §3º, II; 149, §2º, I da Constituição Federal.

Os incisos II e III do artigo 170 elencam os princípios da **propriedade privada** (artigos 5º, caput, inciso XXII, CF) e da **função social da propriedade** (art. 5º, inciso XXIII). Conforme Eros Roberto Grau⁴⁴¹ dispõe, a propriedade não é uma instituição única, mas o conjunto de várias instituições relacionadas a diversos tipos de bens. A propriedade, pois, possui distintos perfis (subjeto, objetivo, estático e dinâmico), com conteúdos normativos diversos sendo desenhados para aplicação a cada uma delas, o que importa no reconhecimento, pelo direito positivo, da multiplicidade da propriedade.

Dessa feita, distingue a propriedade dotada de função individual, necessária para que o indivíduo proveja sua subsistência e de sua família; e a propriedade dotada de função social,

⁴³⁹ GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988 (interpretação e crítica)**. 14ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 230.

⁴⁴⁰ Ibid., p. 232.

⁴⁴¹ Ibid., p. 241.

justificada por seus fins, seus serviços, sua função⁴⁴². Compreende-se a função social como um poder-dever: o condicionamento do poder a uma finalidade. Assim, condiciona-se a fruição da propriedade de acordo com a finalidade social, ou seja, a função social da propriedade impõe ao proprietário o dever de exercer este poder em benefício de outrem. Nesse sentido, a função social da propriedade passa a integrar o conceito jurídico-positivo de propriedade, de modo a justificar e legitimar a propriedade⁴⁴³.

Assim, a função social da propriedade demonstra que a propriedade pode revelar um interesse não coincidente com o do próprio titular do direito, ensejando o seu uso pela coletividade, independentemente da vontade deste⁴⁴⁴. Nesse sentido, a inclusão do princípio da garantia da propriedade privada entre os princípios da ordem econômica não apenas os afeta pela função social, mas também subordina o exercício dessa propriedade aos preceitos da justiça social e de transforma esse mesmo exercício em instrumento para a realização do fim de assegurar a todos a existência digna⁴⁴⁵.

Atualizando o direito de propriedade à realidade contemporânea, portanto, não se apresenta mais como um direito absoluto de se ter um bem, mas deve a propriedade ser conjugada com a sua função social⁴⁴⁶

No direito tributário, esses princípios (da propriedade e sua função social) são protegidos pela norma de proibição da tributação com efeito de confisco, conforme visto acima. Afinal, a propriedade privada serve de parâmetro para limitar a invasão da norma tributária indutora sobre a propriedade particular, seja no que se refere à tributação, propriamente dita (alavanca), seja no que tange ao efeito indutor que a medida pode ter sobre o uso da propriedade. Ademais, a função social da propriedade surge para motivar normas tributárias indutoras, por exemplo, que estimulem o adequado emprego da propriedade⁴⁴⁷. No caso do Imposto Seletivo, impedirá que este exerça efeito de confisco, como já apresentado.

A **livre concorrência** é princípio previsto no artigo 170, inciso IV da Constituição Federal, constituindo uma baliza para a ordem econômica.

⁴⁴² GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988 (interpretação e crítica)**. 14ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 244.

⁴⁴³ Ibid., p. 251.

⁴⁴⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 6.362/DF**. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=754607621>>. Acesso em: 08 jan. 2023.

⁴⁴⁵ GRAU, Eros Roberto. op. cit., p. 252.

⁴⁴⁶ ELALI, André de Souza Dantas. **Tributação e desenvolvimento econômico regional: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais**. 2006. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2006, p. 69.

⁴⁴⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 89/103.

De fato, a Constituição prevê que a livre iniciativa é fundamento da Ordem Econômica, e a livre concorrência é seu princípio, sendo certo que todos os princípios dispostos no artigo 170 da Constituição são critério para direcionar a atuação da livre iniciativa e do trabalho humano, na busca da existência digna de todos⁴⁴⁸.

Deve estar, portanto, disponível a todos (ser de livre acesso), como extensão do princípio da igualdade, e voltar-se ao interesse da sociedade. Como princípio constitucional, deve ser assegurada pelo Estado, como previsto no artigo 173, §4º da Constituição⁴⁴⁹.

Dessa maneira, o constituinte repudiou formas de decisão planejadas ou centralizadas, entendendo que no ambiente de mercado, com múltiplos agentes é que se encontra equilíbrio e eficiência no sistema econômico. Assim, cabe ao Estado garantir a existência desse sistema, garantindo a livre concorrência⁴⁵⁰.

A livre concorrência não assegura que os agentes econômicos concorram sem qualquer interferência estatal, mas sim que a concorrência deve ser alcançada, por ter sido eleita, pelo constituinte, como critério para a busca da existência digna de todos. Dessa feita, é um meio para atingir uma finalidade constitucional.

Com efeito, segundo André Elali⁴⁵¹ a livre concorrência corresponde à possibilidade de os agentes econômicos terem o direito de atuar e de se manterem no mercado, objetivando a produção e a circulação de bens e serviços.

O objetivo do princípio da livre concorrência (art. 170, IV, CF) é cuidar para que o desenvolvimento econômico ou técnico do sistema de livre mercado não seja comprometido por comportamentos dos agentes que levem a distorções, como o impedimento do afluxo de recursos a certos setores ou o bloqueio da expansão de concorrentes, ou mera afirmação da prepotência econômica⁴⁵².

O Estado é agente normativo e regulador da atividade econômica, não podendo a autorização constitucional fomentar abusos, ao desigualar concorrentes em condições de igualdade, criando situações de privilégio de uns sobre outros. Tercio Sampaio⁴⁵³ afirma que

⁴⁴⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. Livre concorrência e tributação. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2007, v. 11, p. 244.

⁴⁴⁹ Artigo 173, §4º, Constituição Federal: A lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros.

⁴⁵⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. op. cit., p. 247.

⁴⁵¹ ELALI, André. “Um Exame da Desigualdade da Tributação em face dos Princípios da Ordem Econômica”. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). **Princípios e Limites da Tributação 2** – Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p; 237.

⁴⁵² FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. **Direito constitucional**: liberdade de fumar, privacidade, estado, direitos humanos e outros temas. 1ª ed., São Paulo: Manole, 2007, p. 365.

⁴⁵³ Ibid., p. 366.

isso não seria regular a atividade econômica, mas introduzir nela uma forma anticoncorrencial de atividade desequilibrada e anti-isonômica.

O livre mercado é o regime de ausência de uma interferência externa (estatal) no seu funcionamento. Tercio Sampaio⁴⁵⁴ defende que o livre mercado, regido pelo princípio da livre concorrência, significa apenas, em um primeiro momento, a possibilidade de auto-regulação do mercado. O mercado auto-regulado pode, no limite, vir a cercear a livre iniciativa, e, por isso, existe a proibição do abuso do poder econômico. Se do livre mercado não decorre necessariamente a livre iniciativa, cabe ao Estado proporcionar medidas capazes de implementá-la no contexto do livre mercado, pois é fundamento da ordem econômica (art. 170, caput, CRFB/88) e fundamento da república (art. 1º, IV, CRFB/88)⁴⁵⁵.

Atenta André Elali⁴⁵⁶ para o risco de a desigualdade da tributação violar o princípio da livre concorrência. Afinal, uma tributação desigual pode impedir que agentes econômicos não beneficiados ou tratados com maior ônus fiscal permaneçam no mercado com suas atividades econômicas, que estarão menos competitivas que os demais, gerando, potencialmente, uma maior concentração do poder econômico ilegítimo e abusivo.

Das explanações apresentadas até então, conclui-se que é possível a intervenção do Estado sobre o domínio econômico, conforme autorização constitucional, inclusive mediante instituição de tributos com finalidades extrafiscais, como o Imposto Seletivo, desde que respeitados os limites impostos pela própria Constituição.

Tércio Sampaio Ferraz Junior⁴⁵⁷ traz duas premissas, propugnando que: i) a livre iniciativa, se afetada por uma medida legal, não pode ter seu sentido esvaziado; e que, ii) se a medida legal interfere na relação entre concorrentes, mesmo arguindo motivos relevantes, como outros princípios (como proteção do meio ambiente ou do consumidor), ela não pode privilegiar certos concorrentes contra outros, afastando-os do mercado ou retirando-lhes a possibilidade de competir.

No mesmo sentido, Humberto Ávila⁴⁵⁸ defende que é permitida a diferenciação que cause restrição ao princípio da liberdade de exercício de atividade econômica, como são os

⁴⁵⁴ FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. **Direito constitucional**: liberdade de fumar, privacidade, estado, direitos humanos e outros temas. 1ª ed., São Paulo: Manole, 2007, p. 367.

⁴⁵⁵ *Ibid.*, p. 367.

⁴⁵⁶ ELALI, André. “Um Exame da Desigualdade da Tributação em face dos Princípios da Ordem Econômica”. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). **Princípios e Limites da Tributação 2** – Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p; 238.

⁴⁵⁷ FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. *op. cit.*, p. 369.

⁴⁵⁸ ÁVILA, Humberto. O Princípio da Isonomia em Matéria Tributária. In: TÔRRES, Heleno Taveira. **Tratado de Direito Constitucional Tributário**: estudos em homenagem a Paulo de Barros de Carvalho. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 437.

casos expressamente autorizados pela Constituição, como o artigo 146-A e 170, VI e art. 195, §9º. Contudo, não é possível atingir o núcleo do princípio do livre exercício da atividade econômica, e a restrição imposta deve observar os limites impostos pela igualdade, razoabilidade e proporcionalidade, princípios trabalhados acima.

Dessa forma, com a instituição do Imposto Seletivo, o contribuinte pode ser diferenciado em razão da sua atividade econômica, mas a utilização desse critério deve manter relação de pertinência com a finalidade concreta da norma, não podendo restringir o núcleo do princípio do livre exercício da atividade econômica e deve ser compatível com o postulado da proporcionalidade.

Assim, a política fiscal não deve intervir de modo a prejudicar o mecanismo concorrencial do mercado, a não ser que medidas fiscais sejam necessárias para eliminar ou mitigar imperfeições da livre concorrência⁴⁵⁹. Afinal, como visto acima, o legislador tributário pode utilizar da norma tributária para corrigir as falhas de mercado ou para busca de objetivos prestigiados pela Ordem Econômica, não podendo ser ele próprio o causador das falhas que pretende reparar.⁴⁶⁰ Por exemplo: Se, dentre os princípios prestigiados pela Ordem Econômica, está a livre concorrência, não é aceitável que a norma tributária atue em direção contrária.

A **proteção do consumidor**, prevista no inciso V do artigo 170, já vinha sendo propugnada pela Constituição desde o artigo 5º, inciso XXXII, que dispõe que o Estado promoverá, na forma da lei, a defesa do consumidor, assim como é concretizado nos artigos 24, inciso VIII (que prevê a responsabilidade por dano ao consumidor) e 150, §5º (que dispõe que a lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços), além do artigo 48 do ADCT, que previu a elaboração do Código de Defesa do Consumidor, e do artigo 170, parágrafo único, inciso II, que introduz os direitos dos usuários entre as matérias sobre as quais deverá dispor a lei que trate da concessão ou permissão de serviço público.

Com efeito, esse princípio se torna essencial na medida em que o desenvolvimento não pode servir apenas aos grandes grupos empresariais, mas deve haver proteção do mercado, sobretudo do consumidor. De fato, os consumidores, diante da liberdade econômica, podem ser vistos como norteadores da oferta de bens e serviços no mercado, de modo que possuem papel

⁴⁵⁹ ROTHMANN, Gerd Willi. Tributação, Sonegação e Livre Concorrência. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). **Princípios e Limites da Tributação 2** – Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 341.

⁴⁶⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. Livre concorrência e tributação. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2007, v. 11, 254.

de grande relevância na determinação de preços e qualidade dos produtos do mercado, devendo ser tutelados⁴⁶¹.

Quanto à tributação extrafiscal, esse princípio assume importância quando, no emprego do princípio da essencialidade, são modificadas alíquotas de alguns tributos⁴⁶². Do mesmo modo, quando da imposição do Imposto Seletivo, deve-se respeitar esse princípio, na medida em que devem ser os consumidores informados da carga tributária extrafiscal que incide sobre o produto ou serviço adquirido.

A **defesa do meio ambiente** é disposta no inciso VI, prevendo-se, inclusive, a possibilidade de tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação. Com efeito, conforme tratado de forma mais aprofundada no Capítulo II, permite-se que o Imposto Seletivo seja utilizado em sua função extrafiscal para a defesa do meio ambiente⁴⁶³, sobretudo a fim de que se computem na atividade poluidora os custos das externalidades geradas. A extrafiscalidade no âmbito da defesa do meio ambiente encontra fundamento na Constituição, nos artigos 170; 225; 5º, LXXIII; 23, VI e VII; 24, VI e VIII; 129, III; 174, §3º; 200, VIII e 216, V.

Outro princípio, previsto no artigo 170, inciso VII é a **redução das desigualdades regionais e sociais**, o que consta também como objetivo fundamental da República, previsto no artigo 3º, inciso III. Conforme Eros Roberto Grau⁴⁶⁴, a erradicação da pobreza e da marginalização, assim como a redução das desigualdades sociais e regionais, são objetivos afins e complementares do princípio da garantia do desenvolvimento econômico.

Trata-se de princípio importante em razão da realidade brasileira em que há nítida desigualdade entre diferentes classes sociais e regiões do país, com ápices simultâneos de riqueza e pobreza, dificultando que haja acesso, por grande parte da população, à educação, saúde, à Justiça, oportunidades profissionais, e outros direitos básicos⁴⁶⁵. Assim sendo, deve o Estado ofertar condições para a melhor distribuição de renda.

⁴⁶¹ ELALI, André de Souza Dantas. **Tributação e desenvolvimento econômico regional**: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais. 2006. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2006, p. 77.

⁴⁶² SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 89-103.

⁴⁶³ MACHADO, Hugo de Brito. “Ordem Econômica e Tributação”. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). **Princípios e Limites da Tributação 2** – Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p; 384.

⁴⁶⁴ GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988 (interpretação e crítica)**. 14ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 220.

⁴⁶⁵ ELALI, André de Souza Dantas. op. cit., p. 63.

Esse princípio pode ser vislumbrado, no que tange à tributação extrafiscal, nos incentivos fiscais para equilíbrio do desenvolvimento econômico e social entre as diferentes regiões do país, como se percebe dos artigos 3º, III; 43, §2º, II, 151, I e 170, VII, CF, além do artigo 40 do ADCT. E, quanto ao Imposto Seletivo, deve-se ponderar, quando da sua instituição, para que não haja imposição que gere maiores desigualdades regionais e sociais.

Ademais, o princípio da **busca do pleno emprego**, previsto no artigo 170, inciso VIII, configura, de um lado, o ideal keynesiano de emprego pleno de todos os recursos e fatores de produção (o que é alcançado a partir da função social da propriedade), e, de outro, uma garantia para o trabalhador, na medida em que coligado ao princípio da valorização do trabalho humano e reflexo do direito social ao trabalho (art. 6º, caput)⁴⁶⁶.

Também existe previsão constitucional do uso da tributação extrafiscal no incentivo da busca do pleno emprego, conforme artigo 195, §9º, que admite que contribuições sociais tenham alíquotas e bases de cálculo diferenciadas em razão da atividade econômica ou utilização intensiva de mão-de-obra. Do mesmo modo, é possível vislumbrar a utilização de tributações extrafiscais para incentivar atividades geradoras de emprego em ralação a outras especulativas⁴⁶⁷.

Por fim, o artigo 170, inciso IX traz como princípio da Ordem Econômica o **tratamento favorecido às microempresas e empresas de pequeno porte**. Esse tratamento favorecido é percebido na previsão do artigo 146, inciso III, alínea d, da Constituição Federal, que prevê que Lei Complementar deve estabelecer definição de tratamento tributário diferenciado e favorecido às microempresas e empresas de pequeno porte. Do mesmo modo, o artigo 179 da Constituição Federal⁴⁶⁸, que prevê que os entes federativos dispensarão tratamento jurídico diferenciado às microempresas e empresas de pequeno porte, a fim de incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias. Esses benefícios foram concretizados a partir do Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno porte (Lei Complementar nº 123/2006).

Dessa forma, considerando a natureza do Imposto Seletivo de forma de intervenção indireta do Estado no Domínio Econômico e também tributária, será necessária a observância

⁴⁶⁶ GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988 (interpretação e crítica)**. 14ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 258.

⁴⁶⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 89-103.

⁴⁶⁸ Art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.

dos princípios acima trabalhados, a fim de que seja considerado válido. Do mesmo modo, deverá haver controle dos seus efeitos, potenciais e concretos, como será tratado no capítulo a seguir.

CAPÍTULO IV - CONTROLE DOS EFEITOS DA REGULAÇÃO – ANÁLISE DE IMPACTO REGULATÓRIO

4.1. Necessidade de controle dos efeitos da regulação

Martin Feldstein⁴⁶⁹ ressalta que o efeito dos impostos sobre o comportamento econômico é importante por três razões. Primeiro, porque a resposta comportamental dos contribuintes afeta as consequências em termos de receitas nas alterações de alíquotas de impostos e nas regras fiscais. Segundo, os efeitos sobre a eficiência econômica ou o peso morto dependem das respostas comportamentais dos contribuintes. E terceiro, o comportamento é importante para compreender as consequências macroeconômicas de curto prazo das alterações fiscais sobre a procura agregada e o emprego.

Com efeito, como defende Martha Toribio Leão⁴⁷⁰, é necessário que se afira os efeitos da norma tributária extrafiscal. Afinal, a falta de eficácia dessas normas, ou seja, a falta de verificação prática dos efeitos esperados na ordem econômica e social afeta a própria validade da norma, ainda que de forma superveniente.

Propugna, de forma fundamentada, que “não há função indutora sem finalidade indutora”, de modo que os efeitos decorrentes das normas tributárias, especialmente as com finalidade extrafiscal, não podem ser desconsideradas, sob o risco de serem editadas normas com efeitos na economia contrários à finalidade proposta pelo Estado. Conforme visto acima, autores como Luís Eduardo Schoueri partem do pressuposto de que a própria identificação de normas tributárias indutoras decorre da existência de efeitos indutores, o que reforça a importância do controle sobre os efeitos.

Nesse sentido, a eficácia da finalidade extrafiscal mostra-se fundamental para a justificação de sua própria existência, sob pena de se adotar medidas tributárias que se afastem da capacidade contributiva e não cumpram os objetivos constitucionais, transformando-se em medidas meramente arrecadatórias⁴⁷¹. Como analisado no tópico 3.1, o controle é necessário para se evitar os riscos da tributação extrafiscal, sobretudo de se tornar atrativa ao erário, diante do aumento da arrecadação, gerando violação às garantias tributárias constitucionais, sem alcançar o objetivo extrafiscal.

⁴⁶⁹ FELDSTEIN, Martin. Effects of Taxes on Economic Behavior. NBER Working Paper n. 13745. Massachusetts: **National Bureau of Economic Research**, 2008, p. 1. Disponível em: <https://www.nber.org/papers/w13745>. Acesso em: 04 nov 2023.

⁴⁷⁰ LEÃO, Martha Toribio. **Controle da extrafiscalidade**. Série Doutrina Tributária, v. XVI. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 23.

⁴⁷¹ Ibid., p. 120

Existe uma dificuldade em se verificar os efeitos das normas, diante das imprevisibilidades das suas consequências no cenário econômico ou social. Ademais, existe a dificuldade da margem de subjetividade concedida ao destinatário da norma, que dificulta a possibilidade de antecipação dos seus efeitos.

Conforme desenvolvido neste trabalho, os tributos extrafiscais oferecem um tratamento fiscal diferenciado a um grupo selecionado de contribuintes, sob a fundamentação de mitigar uma falha de mercado associada à externalidade de certas atividades econômicas e a partir de decisões políticas sobre as necessidades públicas.

Duanjie Chen⁴⁷² defende que a tributação é um poder monopolista do governo, que distorce inevitavelmente a eficiência de mercado. Diante disso, os economistas teriam estabelecido três princípios para uma estrutura tributária ideal: i) eficiência: minimizar a distorção fiscal na alocação de recursos pelas forças de mercado; ii) patrimônio: garantir a tributação de acordo com a capacidade de pagamento; e iii) simplicidade: para minimizar os custos de administração e conformidade.

Compreende Duanjie Chen⁴⁷³ que os incentivos fiscais violam esses três princípios, pois: viola a eficiência ao diminuir a tributação abaixo da média para grupo selecionado; viola a equidade, pois trata os contribuintes não a partir da sua capacidade de pagar, mas o critério político escolhido; e viola a simplicidade, ao adicionar camadas discricionárias e lacunas ao sistema fiscal geral, aumentando os custos de conformidade. Por fim, prejudica também a integridade do sistema fiscal global, com menos transparência e previsibilidade.

No entanto, os incentivos fiscais podem ser justificados para mitigar as falhas do mercado, competir por projetos de investimento móveis, preservando simultaneamente uma base tributária geral, ou prosseguir economias de aglomeração⁴⁷⁴.

Assim sendo, ressalta que a tributação extrafiscal só pode ser justificada se trouxer benefícios líquidos para a sociedade como um todo. Ou seja, ele cita especificamente sobre os incentivos fiscais, quando as perdas em receitas e aumento dos custos na administração devem ser compensadas pelo crescimento econômico e receitas alcançáveis a longo prazo. E, para

⁴⁷² CHEN, Duanjie. **The Framework for Assessing Tax Incentives: a Cost-Benefit Analysis Approach**. New York: United Nations, 2015, p. 4. Disponível em: <https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/04/2015TIBP_PaperChen.pdf>. Acesso em: 05 nov. 2023.

⁴⁷³ Ibid., p. 4.

⁴⁷⁴ Ibid., p. 31.

estimar esse benefício líquido, deve-se realizar análise custo-benefício a partir de especificações concretas de custos e benefícios⁴⁷⁵.

A análise é necessária porque, para qualquer programa de incentivo fiscal pretendido, sempre existem alternativas possíveis que devem ser incluídas na etapa de avaliação preliminar para verificar se a política pretendida é a mais adequada.

Apesar da sua tese ser voltada aos benefícios fiscais, ou seja, aos tributos extrafiscais que atuam por beneficiamento, percebe-se que também é possível a aplicação deste raciocínio aos que atuam por agravamento, pois, da mesma maneira, podem violar a eficiência, a equidade e a simplicidade, sendo essencial apresentar justificativas e os efeitos positivos da medida adotada.

Na Década de 1970, como visto, em período de maior desregulação, passa-se a argumentar que o governo não seria um agente benevolente, onisciente e todo-poderoso, como criticavam se pautar as teorias do bem-estar e do interesse público.

Com efeito, as teorias do interesse público são centradas na ideia de que aqueles que buscam instituir ou desenvolver regulamentação o fazem em busca de objetivos relacionados ao interesse público. Dessa forma, a regulação objetivaria alcançar certos interesses públicos em circunstâncias em que, por exemplo, o mercado iria falhar em conseguir⁴⁷⁶.

Pelo contrário, as teorias dos grupos de interesses compreendem o desenvolvimento da regulação como produto da relação entre diferentes grupos e entre esses grupos e o Estado. Diferentemente da teoria do interesse público, não enxerga o comportamento regulatório como imbuído de espírito público, mas como uma competição de poder. De forma ainda mais radical, as teorias do interesse privado propugnam que o desenvolvimento da regulação persegue não interesses públicos ou do grupo, mas privados⁴⁷⁷ (abrange teorias como a econômica, de Chicago, da escolha pública, do especial interesse e da captura)⁴⁷⁸.

Assim, defende-se que o Estado é uma organização dirigida por grupos de indivíduos egoístas (políticos buscando a reeleição e burocratas, salários mais altos e mais poder) e é

⁴⁷⁵ CHEN, Duanjie. **The Framework for Assessing Tax Incentives: a Cost-Benefit Analysis Approach**. New York: United Nations, 2015, p. 6. Disponível em: <https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/04/2015TIBP_PaperChen.pdf>. Acesso em: 05 nov. 2023.

⁴⁷⁶ BALDWIN, Robert; CAVE, Martin; LODGE, Martin. **The Oxford Handbook of Regulation**. New York: Oxford University Press, 2010, p. 20.

⁴⁷⁷ Ha-Joon Chang argumenta que, ainda que não se possa negar a existência dessas tendências e interesses, o comportamento egoísta não é a única motivação humana, pois existe, até mesmo na iniciativa privada (onde o comportamento egoístico é dominante), atuações de acordo com certos valores morais. Assim, defende que haja sistema de incentivos para permitir o alinhamento dos agentes públicos e dos grupos de interesse com o interesse público (CHANG, Ha-Joon. The economics and politics of regulation. **Cambridge Journal of Economics**, v. 21, n. 6, p. 703-728, 1997, p. 722).

⁴⁷⁸ BALDWIN, Robert; CAVE, Martin; LODGE, Martin. op. cit., p. 21.

influenciado por grupos de interesse, o que resulta na implementação de políticas que servem a si próprios, e não ao interesse público. Do mesmo modo, propugna-se que, ainda que o Estado tenha a intenção de promoção do interesse público, ele não teria a capacidade de alcançar esse objetivo, pois a concepção e implementação de políticas são dispendiosas e podem criar consequências involuntárias prejudiciais, com o desvio de recursos em atividades de lobbying⁴⁷⁹.

Na mesma linha, a teoria da captura argumentaria que as agências reguladoras acabariam sendo capturadas pelos interesses dos grupos privados, incluindo os produtores e consumidores. Nesse sentido, afirma Egon Bockman Moreira⁴⁸⁰ que as agências reguladoras carecem de cérebros, pois acabaram se transformando em demandas partidárias, evidenciando, inclusive, uma *revolving door* pública-pública, em que, em situação de migração pública na regulação, dirigentes da agência pedem exoneração no curso do mandato para concorrer em eleições.

Afirma, ainda, que a captura das agências se dá de modo bifronte: pelas mãos dos mercados regulados e pelo próprio Estado que as instituiu. Não se refere propriamente de corrupção ou improbidade, e pode até mesmo não se dar conta da efetiva subordinação da agência a interesses alheios àquele interesse público primário que lhe é cometido em lei⁴⁸¹.

Por meio da captura, a norma regulatória (a que, em tese, se prestaria a regular a conduta dos agentes econômicos submetidos à agência) acaba por se tornar um produto, eis que manufaturada pelo regulados (ou pelo Executivo central) em seu próprio favor. Do mesmo modo, a teoria do *rent-seeking* (ou busca de renda) prega que existem tentativas de se obter renda econômica pela manipulação do ambiente⁴⁸².

Sobre as falhas de governo e os efeitos de uma regulação mal concebida, certo é que o excesso de regulação ou sua inadequação à realidade econômica pode suprimir o processo competitivo e retirar do mercado diversos agentes econômicos. Pode-se evidenciar, como visto, os problemas da captura de interesses do regulador por segmentos regulados; ineficiência e incapacidade técnica por parte dos agentes públicos especialistas em regulação de mercados; a

⁴⁷⁹ CHANG, Ha-Joon. The economics and politics of regulation. **Cambridge Journal of Economics**, v. 21, n. 6, p. 703-728, 1997, p. 709.

⁴⁸⁰ MOREIRA, Egon Bockman. Passado, presente e futuro da regulação econômica no Brasil. **Revista de Direito Público da Economia**, v. 44, p. 87-118, 2013, p. 112. Disponível em: <https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/1741289/mod_resource/content/1/egon%20bockmann%20moreira%20-%20passado%20presente%20e%20futuro%20da%20regula%C3%A7%C3%A3o%20econ%C3%B4mica%20no%20brasil.pdf> Acesso em: 05 nov. 2023.

⁴⁸¹ Ibid., p. 113.

⁴⁸² CHANG, Ha-Joon. op. cit., p. 710.

dissonância entre as políticas públicas de regulação e a realidade fático-econômica do mercado; a alta carga tributária; os procedimentos administrativos excessivamente burocráticos e lentos, aumentando custos; morosidade judicial para resolução de conflitos de interesses, dentre outros.

Assim, em que pese a importância das normas de regulação estatal para a redução de falhas de mercado, caso concebidas sem o devido cuidado, podem introduzir distorções adicionais, sobretudo no ambiente econômico, gerando mais custos do que benefícios. Afinal, quando a regulação é mal empregada ou exercida sem critérios técnicos, racionais e empíricos, pode se transformar em um obstáculo para que se atinja os objetivos econômicos e sociais desejados inicialmente.

Peter N. Grabosky⁴⁸³ atenta para os riscos de uma regulamentação contraproducente, apontando problemas como: i) “*Escalation*”, pois a regulamentação rigorosa de novos riscos pode exacerbar os riscos existentes. Exemplo: determinar a instalação de equipamento de controle de emissão de poluentes em motores de veículos pode gerar que os motoristas continuem com seus carros antigos e poluentes por mais tempo, em razão do aumento do custo dos novos veículos equipados com o dispositivo de controle; ii) “*Unintentional enticement*”, sedução não intencional, pois, como o efeito da fruta proibida, determinados avisos podem gerar efeito contrário, atraindo determinados indivíduos a realizarem o ato que se desaprova apenas após a informação recebida. Exemplifica com a informação de que determinada espécie está em extinção, que pode gerar interesse na venda no mercado negro; iii) “*Creative adaptation*”, Adaptação criativa, pois uma regulação rigorosa pode gerar um comportamento criativo das empresas de evitar a própria regulação, encarando como um novo desafio, gerando uma situação ainda pior que a inicial, como no caso do planejamento tributário abusivo; iv) “*Labelling*”, pois a designação de um indivíduo como desviante facilita a internalização dessa identidade, incrementando as chances de um subseqüente comportamento desviante; v) “*Under-enforcement*”, pois uma polícia de relaxamento da coerção pode ser vista como uma boa ideia no primeiro momento, mas pode gerar um dano irreversível. Exemplo: uma mudança não linear na trajetória de certos problemas pode causar um aumento explosivo de certas populações de pestes ou diminuir abruptamente a população de espécies em extinção; vi) “*Self-fulfilling prophecy*” (profecia auto-realizável), pois avisos podem produzir a mesma condição que são designados a prevenir. Como no caso de se divulgar a vulnerabilidade de instituições financeiras, que pode ser o último gatilho para o colapso; vii) “*Displacement*” (substituição), pois é comum a migração de empresas para regiões onde não há a regulação ou ela é mais

⁴⁸³ GRABOSKY, Peter N. Counterproductive Regulation. **International Journal of the Sociology of Law**, p. 347-369, 1995, p. 348 a 355.

permissiva. Do mesmo modo, a proibição do uso de determinada substância normalmente inspira a busca de uma substituta, que pode ser ainda mais perversa (à saúde, por exemplo) e com impactos adversos e não calculados. Outro exemplo é a proibição de emissão de gases poluentes pelos carros, gerando uma substituição por carros elétricos. Porém, os carros elétricos demandam um alto grau de consumo de energia, além de ter muitos componentes de plástico, o que pode gerar problemas de reciclagem; viii) “*Over-deterrence*” (dissuasão excessiva), pois a responsabilização draconiana pode ser um desincentivo ao investimento e inovação (chamado de “*chilling effect*”), além de incentivar evasão e ocultação; ix) “*Spillover*” (transbordamento), pois pode acontecer da carga do impacto regulatório ser transferida ou compartilhada por interesses diferentes da meta regulatória imediata. É o caso de fechamento de fábricas e de custos financeiros de penalidades serem repassados a consumidores ou outros sem responsabilidade na transgressão; x) “*Perverse incentives*” (incentivos perversos), pois certos esforços na promoção da regulamentação podem distorcer os mercados de uma maneira que os produtores produzem resultados imprevistos e muitas vezes indesejáveis; xi) “*Moral hazard as an incentive to risk taking*” (risco moral como incentivo para assumir riscos), pois o seguro contra perdas ocasionadas por incumprimento regulamentar pode contribuir para um certo grau de indiferença; xii) “*Opportunity costs*” (custos de oportunidade), pois os custos da regulação geram um impacto financeiro grande na indústria.

Aponta Peter N. Grabosky⁴⁸⁴ que o que pode causar essa regulamentação contraproducente é uma má ciência, que tem como um dos seus grandes erros a generalização (com internalização sem adaptação de políticas de regulação de outros países, com realidades diferentes), interveniência em pontos inadequados (como o tratamento dos sintomas, e não das causas), regulações pautadas em dados inadequados e simplificações demasiadas de problemas e soluções, além do risco da subjetividade do olhar do regulador, que pode tomar a decisão regulatória com base nas suas experiências pessoais⁴⁸⁵.

Outros fundamentos elencados para essa regulamentação contraproducente é o mal planejamento, diante da falta de informações e falhas em aprendizados; a falha de implementação, que pode ser gerada por inadequação de recursos, falta de coordenação entre vários interesses envolvidos e falha de supervisão/monitoramento; e a má política, com

⁴⁸⁴ GRABOSKY, Peter N. Counterproductive Regulation. *International Journal of the Sociology of Law*, p. 347-369, 1995, p. 357 a 361.

⁴⁸⁵ *Ibid.*, p. 357.

possibilidade de captura regulatória e pressões políticas para a solução do problema, que podem gerar falhas na regulação adotada de forma acrítica ou para beneficiar interesses de grupos⁴⁸⁶.

Como formas de reduzir o risco dessa regulação contraproducente, cita⁴⁸⁷ a necessidade de se adotar um certo ceticismo, para se atentar ao que pode dar errado e antever os possíveis problemas; a realização de análise, pois os reguladores devem ter olhar além do superficial e mecânico e entender o processo psicológico, social e econômico dos comportamentos; de modo a antecipar as externalidades. Ademais, aponta que é importante se atentar para o design da informação pública e os protocolos de aviso, pois, como visto, uma comunicação negativa pode aumentar o medo sem reduzir o risco. Por fim, propugna que a melhor salvaguarda contra uma regulação contraproducente é um sistemático e rigoroso planejamento, a fim de se antecipar as consequências negativas e preveni-las ou minimizar o seu impacto.

Dessa maneira, deve-se, para evitar essa realidade, aprimorar o processo de formulação de políticas públicas, por meio de normas bem elaboradas e que respeitem a economicidade, eficiência, eficácia e efetividade da ação governamental⁴⁸⁸.

Segundo o Relatório “OECD Regulatory Policy Outlook 2015”⁴⁸⁹, uma boa regulação deve: i) Servir claramente aos objetivos definidos na política governamental; ii) Ser clara, simples e de fácil cumprimento pelos cidadãos; iii) Ter base legal e empírica; iv) Ser consistente com outras regulações e políticas governamentais; v) Produzir benefícios que compensem os custos, considerando os efeitos econômicos, sociais e ambientais disseminados por toda a sociedade; vi) Ser implementada de maneira justa, transparente e de forma proporcional; vii) Minimizar os custos e as distorções de mercado; viii) Promover inovação por meio de incentivos de mercado; e ix) Ser compatível com os princípios que promovam o comércio e o investimento, tanto em nível nacional quanto internacional.

Toda regulação traz efeitos colaterais e pontos negativos. Contudo, uma regulação bem concebida e estruturada, pode potencializar os ganhos esperados e diminuir a extensão dos efeitos indesejados. Essa mesma realidade pode ser estendida à regulação via tributação, como no caso do Imposto Seletivo, quando se deve adotar as boas práticas regulatórias como capacitação profissional; gestão de estoque regulatório; transparência regulatória; fiscalização

⁴⁸⁶ GRABOSKY, Peter N. Counterproductive Regulation. *International Journal of the Sociology of Law*, p. 347-369, 1995, p. 358/361.

⁴⁸⁷ *Ibid.*, p. 362.

⁴⁸⁸ MENEGUIN, Fernando B.; BIJOS, Paulo Roberto Simão. **Avaliação de Impacto Regulatório** – como melhorar a qualidade das normas. Brasília: Núcleo de Estudos e Pesquisas/ CONLEG/Senado, 2016, p. 1. Disponível em: <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/519163>>. Acesso em: 05 nov. 2023.

⁴⁸⁹ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). **Regulatory Policy Outlook 2015**, OECD Publishing, Paris, 2015. Disponível em: <<https://www.oecd.org/gov/oecd-regulatory-policy-outlook-2015-9789264238770-en.htm>>. Acesso em: 25 nov. 2023.

e monitoramento das iniciativas implementadas; e mecanismos de participação social na regulação⁴⁹⁰.

Nesse sentido é que se demonstra a utilidade da Análise de Impacto Regulatório, ferramenta que é um instrumento de tomada de decisão que ajuda os formuladores de políticas públicas a desenhar ações governamentais com base em critérios sólidos, fundamentados em evidências concretas, voltadas para o atingimento de seus objetivos⁴⁹¹.

4.2. Análise de Impacto Regulatório

A regulação pode ser entendida como escolha ou função de definição dos meios pelos quais se alcançará os fins pretendidos nas políticas públicas. Neste sentido, a Análise de Impacto Regulatório poderá ser uma aliada do regulador na construção da própria decisão regulatória⁴⁹².

Segundo a OCDE⁴⁹³, que recomenda a sua adoção pelos seus países membros, a Análise de Impacto Regulatório pode ser conceituada como uma ferramenta política fundamental utilizada para estabelecer informações detalhadas sobre os potenciais efeitos das medidas regulatórias em termos de custos e benefícios. Assim, examina e mede os benefícios, custos e efeitos prováveis de uma regulação nova ou existente, propiciando maior transparência e justificativa racional das decisões regulatórias.

Trata-se de um instrumento voltado ao mapeamento de consequências positivas e negativas que podem advir da regulação de determinada matéria. Auxilia os reguladores diante da necessidade de se adotar ou não determinada regulação, em âmbito legislativo ou administrativo⁴⁹⁴.

⁴⁹⁰ SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro. Proposta de um modelo de Análise de Impacto Regulatório da tributação indutora com base na experiência da Nova Zelândia. **Cadernos da Escola Nacional de Administração Pública - ENAP**. Coleção regulação. Caderno n° 116, p. 31. Disponível em: <<http://repositorio.enap.gov.br/handle/1/7271>> Acesso em: 20 de outubro de 2023.

⁴⁹¹ MENEGUIN, Fernando B.; BIJOS, Paulo Roberto Simão. **Avaliação de Impacto Regulatório** – como melhorar a qualidade das normas. Brasília: Núcleo de Estudos e Pesquisas/ CONLEG/Senado, 2016, p. 3. Disponível em: <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/519163>>. Acesso em: 05 nov. 2023.

⁴⁹² PORTO, Antônio José Maristrello; GAROUPA, Nuno; GUERRA, Sérgio. Análise de Impacto Regulatório: Dimensões Econômicas de sua Aplicação. **Economic Analysis of Law Review**, v. 10, n. 2, p. 173-190, maio-ago. 2019, p. 175. Disponível em: <<https://portalrevistas.ucb.br/index.php/EALR/article/view/10524>>. Acesso em: 05 nov. 2023.

⁴⁹³ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). **Building an institutional framework for regulatory impact analysis**. Version 1.1. Regulatory Policy Division Directorate for Public Governance and Territorial Development. Paris, 2008, p. 14. Disponível em: <<https://www.oecd.org/gov/regulatory-policy/40984990.pdf>>. Acesso em: 08 nov. 2023.

⁴⁹⁴ PORTO, Antônio José Maristrello; GAROUPA, Nuno; GUERRA, Sérgio. op. cit., p. 174.

Sob uma primeira perspectiva, apresenta-se como um importante mecanismo para definição do objeto de regulação, bem como justificção da intervenç3o. Ademais, visa evitar problemas, como contrariedade entre normas administrativas; insegurança jur3dica; dificuldades geradas em mat3eria de *compliance*; restriç3oes 3a pura inovaç3o dos agentes econ3omicos e sociais; riscos decorrentes de desdobramentos n3o previstos no cont3eudo regulat3orio; distorç3oes mercadol3gicas perpetradas por agentes econ3omicos interessados em prejudicar competidores por meio da regulação; favorecimento de pequenos grupos em detrimento do interesse p3blico; captura regulat3oria e lobby⁴⁹⁵.

Sob uma segunda perspectiva, a OCDE considera a An3lise de Impacto Regulat3orio como um processo de aux3lio na tomada de decis3oes regulat3orias, incorporando-a na consulta p3blica, que tem como objetivo a participaç3o dos envolvidos, bem como uma avaliaç3o dos impactos esperados da regulamentaç3o⁴⁹⁶.

Similarmente, o Office of Management and Budget (OMB) norte-americano⁴⁹⁷, define a An3lise de Impacto Regulat3orio como instrumento que prov3e informaç3oes sobre a necessidade e as consequ3ncias de uma regulação proposta, que verifica se os benef3cios potenciais da aç3o para a sociedade excedem os custos gerados e se, entre todas as alternativas poss3veis para alcançar o objetivo da regulação, a aç3o 3 a que maximiza os benef3cios l3quidos para a sociedade.

Assim, 3 um instrumento de aperfeiçoamento da efic3cia e da efici3ncia da atividade regulat3oria, que aux3lia o regulador na tomada de decis3oes ao melhor informar o processo, fortalecendo a governança regulat3oria⁴⁹⁸. Afinal, em sendo um processo de avaliaç3o da medida regulat3oria, das alternativas dispon3veis, dos objetivos pretendidos e das consequ3ncias poss3veis, orienta a tomada de decis3o do regulador, reduzindo as incertezas⁴⁹⁹.

Com efeito, a An3lise de Impacto Regulat3orio pode ser compreendida como uma concretizaç3o dos princ3pios da motivaç3o, efici3ncia, proporcionalidade e boa-administraç3o,

⁴⁹⁵ BLANCHET, Luiz Alberto; BUBNIAK, Priscila Lais Ton. An3lise de Impacto Regulat3orio: uma ferramenta e um procedimento para a melhoria da regulação. In: **Pensar – Revista de Ci3ncias Jur3dicas**, v. 22, n. 3, 2017, p. 7. Dispon3vel em: <https://periodicos.unifor.br/rpen/article/view/4219>. Acesso em: 05 nov 2023.

⁴⁹⁶ *Ibid.*, p. 7..

⁴⁹⁷ OFFICE OF MANAGEMENT AND BUDGET (OMB). Appendix V: Regulatory Program of the United States Government. Office of Management and Budget: Washington, D.C., 1991. P. 653.

⁴⁹⁸ SALGADO, Lucia Helena; BORGES, Eduardo Bizzo de Pinho. An3lise de Impacto Regulat3orio: uma abordagem explorat3ria. Texto para Discuss3o 1463, **Instituto de Pesquisa Econ3mica Aplicada (Ipea)**, Bras3lia, 2010, p. 9. Dispon3vel em: <https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/2669>. Acesso em: 05 nov. 2023.

⁴⁹⁹ SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro. Proposta de um modelo de An3lise de Impacto Regulat3orio da tributaç3o indutora com base na experi3ncia da Nova Zel3ndia. **Cadernos da Escola Nacional de Administraç3o P3blica - ENAP**. Coleç3o regulação. Caderno n3o 116, p. 12. Dispon3vel em: <http://repositorio.enap.gov.br/handle/1/7271> Acesso em: 20 de outubro de 2023.

pois determina a demonstração de motivos que ensejaram a medida regulatória, assim como a justificativa da sua adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito.

Nessa toada, considerando o abordado no Capítulo III, quanto ao controle via princípios, percebe-se que a Análise de Impacto Regulatório permite que haja a exposição de que a implementação do Imposto Seletivo observa os princípios mencionados, como os princípios da ordem econômica, a igualdade, a capacidade contributiva, a proibição de efeito de confisco, a proporcionalidade e a razoabilidade.

Antônio José Maristrello e Nuno Garoupa e Sérgio Guerra⁵⁰⁰ propugnam que a eficiência buscada mediante a Análise de Impacto Regulatório não visa a prestigiar apenas a maximização da riqueza, mas também demanda a observância de outros objetivos sociais a serem atingidos.

Nesse sentido, a Análise de Impacto Regulatório, na realidade, não fornece a resposta correta, mas indica quais são as opções mais eficientes e quais produzem maior desigualdade. O critério para a escolha da opção mais adequada pela Administração Pública (se a maximização da riqueza, se a preocupação distributiva) será definido a partir do caso concreto, diante das situações fáticas e das necessidades dos administrados. Dessa forma, não necessariamente haverá uma busca constante pela maximização de riquezas, sendo certo que a chave para a obtenção do objetivo desejado é a “consciência e coerência a respeito de quais critérios valorativos pretende prestigiar”⁵⁰¹.

Do mesmo modo, a Análise de Impacto Regulatório garante participação, transparência e previsibilidade aos cidadãos e empresas, o que confere legitimação às decisões do agente regulador e reduz o déficit democrático da regulação feita por meio de órgãos autônomos não eleitos⁵⁰².

Salienta-se que, além da análise prévia à decisão regulatória, com avaliação dos potenciais efeitos das medidas regulatórias em termos de custos e benefícios, também é possível – e importante – a análise posterior, com controle dos efeitos concretos da medida.

Diante disso, distingue-se a Análise de Impacto Regulatório – AIR e a Avaliação de Resultado Regulatório – ARR, cada qual com suas funções, uma visando a subsidiar o processo

⁵⁰⁰ PORTO, Antônio José Maristrello; GAROUPA, Nuno; GUERRA, Sérgio. Análise de Impacto Regulatório: Dimensões Econômicas de sua Aplicação. *Economic Analysis of Law Review*, v. 10, n. 2, p. 173-190, maio-ago. 2019, p. 186. Disponível em: <<https://portalrevistas.ucb.br/index.php/EALR/article/view/10524>>. Acesso em: 05 nov. 2023.

⁵⁰¹ Ibid., p. 186.

⁵⁰² BLANCHET, Luiz Alberto; BUBNIAK, Priscila Lais Ton. Análise de Impacto Regulatório: uma ferramenta e um procedimento para a melhoria da regulação. In: *Pensar – Revista de Ciências Jurídicas*, v. 22, n. 3, 2017, p. 11. Disponível em: <https://periodicos.unifor.br/rpen/article/view/4219>. Acesso em: 05 nov 2023.

de tomada de decisão (a AIR, de caráter ex ante) e, a outra, objetivando avaliar os impactos e os resultados de uma política pública regulatória já implementada (a ARR, de perfil ex post)⁵⁰³.

Com efeito, apesar de a Análise de Impacto Regulatório costumar ser indicada como uma avaliação ex-ante, o processo também se aplica a possíveis alterações nas regulações vigentes.

Por exemplo, o Reino Unido recentemente deu início a uma análise de todo o ordenamento jurídico com vistas a reduzir desperdícios e custos causados por normas existentes que dificultam o empreendedorismo e o desenvolvimentos dos negócios. Do mesmo modo, nos Estados Unidos, em 2011, o Presidente Obama decretou uma Ordem Executiva enfatizando a necessidade de se promover uma análise retrospectiva das políticas regulatórias existentes⁵⁰⁴.

De fato, como visto, a Análise de Impacto Regulatório fornece uma metodologia útil para o Legislativo propor melhores normas, revisar as proposições enviadas pelo Executivo ou rever medidas já adotadas pelo Governo. Assim, na realidade, a avaliação ex-ante está intimamente relacionada com a avaliação ex-post. Afinal, quando o problema está claro, os objetivos foram bem definidos e as opções regulatórias foram todas estudadas minuciosamente, é mais simples acompanhar os efeitos advindos após sua implementação. Ademais, é mais fácil propor alterações que possam aperfeiçoar a política regulatória se esta foi bem pensada e elaborada na sua concepção⁵⁰⁵.

4.2.1. Histórico da Análise de Impacto Regulatório

Trata-se de instrumento de surgimento e adoção recentes. Embora as primeiras manifestações formais da Análise de Impacto Regulatório datem da década de 1970, sua discussão disseminou-se mundialmente em meados da década de 1990, sendo contemporânea à criação dos marcos regulatórios no Brasil⁵⁰⁶.

As primeiras experiências surgiram nos Estados Unidos da América (EUA), em 1970, no cenário de crise econômica e reformas do Estado. O Reino Unido, por outro lado, também

⁵⁰³ PORTO, Antônio José Maristrello; GAROUPA, Nuno; GUERRA, Sérgio. Análise de Impacto Regulatório: Dimensões Econômicas de sua Aplicação. *Economic Analysis of Law Review*, v. 10, n. 2, p. 173-190, maio-ago. 2019, p. 179. Disponível em: <<https://portalrevistas.ucb.br/index.php/EALR/article/view/10524>>. Acesso em: 05 nov. 2023.

⁵⁰⁴ MENEGUIN, Fernando B.; BIJOS, Paulo Roberto Simão. *Avaliação de Impacto Regulatório – como melhorar a qualidade das normas*. Brasília: Núcleo de Estudos e Pesquisas/ CONLEG/Senado, 2016, p. 6. Disponível em: <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/519163>>. Acesso em: 05 nov. 2023.

⁵⁰⁵ Ibid., p. 7..

⁵⁰⁶ SALGADO, Lucia Helena; BORGES, Eduardo Bizzo de Pinho. Análise de Impacto Regulatório: uma abordagem exploratória. Texto para Discussão 1463, *Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea)*, Brasília, 2010, p. 9. Disponível em: <<https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/2669>>. Acesso em: 05 nov. 2023.

implementou experiências de Análise de Impacto Regulatório a partir dos anos 1980, no contexto das reformas liberais e com foco na redução de custos administrativos, passando a ser obrigatória a avaliação dos benefícios e riscos regulatórios, a partir dos anos 1990⁵⁰⁷.

Nos EUA, sua introdução ocorreu pela necessidade de assegurar que as agências federais justificassem suas intervenções na sociedade, bem como a intensidade dessas intervenções. Ademais, a exigência da Análise de Impacto Regulatório se trata de forma de o governo central controlar a atuação das agências, a fim de garantir que as intervenções sejam eficientes e lastreadas por análises de custo-benefício.

Ressalta-se que a AIR passou a ser uma peça obrigatória inserida em um procedimento de criação de normas que já existia nos EUA. A novidade foi, na realidade, a criação de um órgão, ligado ao governo central, que agregasse todos os pedidos de novas normas regulatórias e revisasse as propostas recebidas. Este órgão foi denominado de *Office of Information and Regulatory Affairs* (OIRA)⁵⁰⁸.

Entre a maioria dos países que adotaram a Análise de Impacto Regulatório, firmou-se a prática de se calcular os benefícios líquidos positivos que toda intervenção pública deve gerar para os cidadãos, para os negócios e para a sociedade de forma geral⁵⁰⁹.

Por exemplo, no Reino Unido, existe um Comitê de Política Regulatória que fornece uma visão geral das políticas que estão sendo discutidas, oferecendo relatórios tanto para o governo quanto para a sociedade civil. No México, há uma comissão técnica e independente que faz as análises de impacto regulatório, sendo que seu dirigente é indicado diretamente pelo Presidente da República. Na União Europeia existe um quadro qualificado de pessoas que devem apresentar uma avaliação de impacto acerca de todas as propostas regulatórias. Isso acontece no âmbito da Comissão Europeia, bem como no Parlamento Europeu. Na Austrália, cada ministério deve submeter suas propostas com um relatório de impacto regulatório anexo⁵¹⁰.

Na Nova Zelândia, os órgãos *Inland Revenue Department* e o *New Zealand Treasury* é que realizam um trabalho de Análise de Impacto Regulatório já consolidado, seja mediante a disponibilização de guias, templates, formulários e orientações relacionadas ao procedimento,

⁵⁰⁷ SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro. Proposta de um modelo de Análise de Impacto Regulatório da tributação indutora com base na experiência da Nova Zelândia. **Cadernos da Escola Nacional de Administração Pública - ENAP**. Coleção regulação. Caderno n° 116, p. 32. Disponível em: <<http://repositorio.enap.gov.br/handle/1/7271>> Acesso em: 20 de outubro de 2023.

⁵⁰⁸ MENEGUIN, Fernando B.; BIJOS, Paulo Roberto Simão. **Avaliação de Impacto Regulatório** – como melhorar a qualidade das normas. Brasília: Núcleo de Estudos e Pesquisas/ CONLEG/Senado, 2016, p. 5. Disponível em: <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/519163>>. Acesso em: 05 nov. 2023.

⁵⁰⁹ Ibid., p. 4.

⁵¹⁰ Ibid., p. 4.

seja por meio da divulgação dos relatórios de Análise de Impacto Regulatório⁵¹¹ desenvolvidos para problemas regulatórios específicos⁵¹².

Ademais, percebe-se uma preocupação dos Paramentos em se editar melhores normas regulatórias. Nesse sentido, o Parlamento do Canadá possui uma comissão permanente especializada no exame das regulações (*Standing Committee for the Scrutiny of Regulations*), cuja função é revisar as normas regulatórias adotadas pelo Governo. A Polônia também estabeleceu, em seu respectivo Legislativo, comissão de revisão das políticas regulatórias governamentais, além de analisar reclamações que partam da sociedade. Do mesmo modo, o Parlamento sueco possui uma secretaria de avaliação e pesquisa formada por especialistas cuja função é preparar material de suporte e análises para as comissões legislativas⁵¹³.

É possível identificar três etapas relacionadas ao desenvolvimento da Análise de Impacto Regulatório no Brasil⁵¹⁴: a primeira fase, de 2007 a 2013, que se inicia com a criação do Programa de Fortalecimento da Capacidade Institucional para Gestão em Regulação (Pro-Reg), instituído pelo Decreto nº 6.062/2007, com a finalidade de contribuir para a melhoria do sistema regulatório, coordenação entre as instituições reguladoras, dos mecanismos de prestação de conta e qualidade da regulação.

A segunda fase, de 2016 a 2018, com agenda prioritária do governo federal, quando foram levantados quais órgãos da administração pública indireta utilizavam elementos de AIR, constatando-se que algumas agências já dispunham de manuais ou normas internas sobre a matéria, mas, de maneira geral, havia diferentes níveis de governança, abrangência,

⁵¹¹ Luiz Felipe Monteiro Seixas elenca alguns exemplos de Análises de Impacto Regulatório realizadas por esses órgãos, relacionadas com tributos com finalidade indutora. Cita-se: “Regulatory Impact Statement: Covid-19: Tax relief for donations of trading stock”: analisou a concessão de benefícios fiscais para os casos de doações de bens estocados por empresas (p.ex.: supermercados) no contexto da Covid-19; “Regulatory Impact Statement: Research and Development Tax Incentive – Refundability”: analisou os critérios de reembolso dos créditos tributários decorrentes de incentivos para pesquisa & desenvolvimento; “Regulatory Impact Statement: Extending tax exemption for non-resident oil rig and seismic vessel operators”: analisou a extensão isenção fiscal concedida para operadores de plataformas de petróleo e embarcações sísmicas nãoresidentes/estrangeiras; “Regulatory Impact Statement: Research & Development Tax Incentive”: analisou a legislação concessiva de incentivos fiscais para pesquisa & desenvolvimento; “Regulatory Impact Statement: Auckland Regional Fuel Tax Order-in-Council”: analisou a implementação de um tributo seletivo sobre combustíveis de caráter regional, na cidade de Auckland; “Regulatory Impact Statement: Regional Fuel Tax”: analisou a criação de tributos seletivos sobre combustíveis em nível regional; “Regulatory Impact Statement: Changes to tax credits”: analisou possíveis políticas de concessão de créditos tributários, sobretudo para contribuintes pessoa física; “Regulatory Impact Statement: Gift duty repeal”: analisou a extinção do tributo incidente sobre doações. (SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro. Proposta de um modelo de Análise de Impacto Regulatório da tributação indutora com base na experiência da Nova Zelândia. **Cadernos da Escola Nacional de Administração Pública - ENAP**. Coleção regulação. Caderno nº 116, p. 44. Disponível em: <<http://repositorio.enap.gov.br/handle/1/7271>> Acesso em: 20 de outubro de 2023).

⁵¹² Ibid., p. 44.

⁵¹³ MENEGUIN, Fernando B.; BIJOS, Paulo Roberto Simão. **Avaliação de Impacto Regulatório** – como melhorar a qualidade das normas. Brasília: Núcleo de Estudos e Pesquisas/ CONLEG/Senado, 2016, p. 7. Disponível em: <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/519163>>. Acesso em: 05 nov. 2023.

⁵¹⁴ SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro. op. cit., p. 32-35.

aprofundamento e maturidade sobre a AIR, além da pouca transparência na divulgação dos relatórios de impacto. É nesse cenário que se inicia o acompanhamento do Projeto de Lei nº 6.621/2016, que veio a se transformar na Lei das Agências Reguladoras (Lei nº 13.848/2019); a coordenação do Grupo Análise de Impacto Regulatório (Grupo AIR), composto pelos Ministério da Fazenda e Planejamento, as agências reguladoras federais e o Inmetro, no ano de 2017, e do Grupo Boas Práticas Regulatórias, resultado da ampliação temática do Grupo AIR, em 2018⁵¹⁵.

Ademais, nesse cenário foi lançado o trabalho Diretrizes Gerais e Guia Orientativo para a Elaboração de Análise de Impacto Regulatório⁵¹⁶, criado por uma equipe interdisciplinar do governo, composta por especialistas de regulação de diferentes órgãos, sendo o guia padrão de Análise de Impacto Regulatório para a administração pública federal até o ano de 2021.

E a terceira fase, de 2018 até a presente data, com a institucionalização da Análise de Impacto Regulatório na legislação brasileira, com destaque para a Lei nº 13.874/2019 (Lei de Liberdade Econômica), a Lei nº 13.848/2019 (Lei das Agências Reguladoras) e o Decreto nº 10.411/2020⁵¹⁷.

Com efeito, a Lei nº 13.874/2019, a partir da conversão da MP nº 881/2019 passou a prever expressamente a exigência de AIR para a edição ou alteração de atos normativos de interesse geral dos agentes econômicos ou usuários dos serviços prestados⁵¹⁸.

Essa lei foi regulamentada em nível federal pelo Decreto nº 10.411/2020, o qual traz os conceitos básicos relacionados à AIR (definindo-a como o “*procedimento, a partir da definição de problema regulatório, de avaliação prévia à edição dos atos normativos de que trata este Decreto, que conterá informações e dados sobre os seus prováveis efeitos, para verificar a razoabilidade do impacto e subsidiar a tomada de decisão*”); as hipóteses nas quais a AIR é obrigatória ou não; os requisitos do relatório de AIR; as metodologias que podem ser adotadas na AIR; a possibilidade de participação social e consulta pública, dentre outras normativas.

⁵¹⁵ SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro. Proposta de um modelo de Análise de Impacto Regulatório da tributação indutora com base na experiência da Nova Zelândia. **Cadernos da Escola Nacional de Administração Pública - ENAP**. Coleção regulação. Caderno nº 116, p. 33. Disponível em: <<http://repositorio.enap.gov.br/handle/1/7271>> Acesso em: 20 de outubro de 2023.

⁵¹⁶ BRASIL. Subchefia de Análise e Acompanhamento de Políticas Governamentais et al. **Diretrizes Gerais e Guia Orientativo para a Elaboração de Análise de Impacto Regulatório – AIR**. Brasília, DF: Presidência da República, 2018. Disponível em: https://www.gov.br/casacivil/pt-br/centrais-de-conteudo/downloads/diretrizes-gerais-eguia-orientativo_final_27-09-2018.pdf/view. Acesso em: 6 set. 2021.

⁵¹⁷ SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro. op. cit., p. 34..

⁵¹⁸ Artigo 5º, Lei nº 13.874/2019: Art. 5º As propostas de edição e de alteração de atos normativos de interesse geral de agentes econômicos ou de usuários dos serviços prestados, editadas por órgão ou entidade da administração pública federal, incluídas as autarquias e as fundações públicas, serão precedidas da realização de análise de impacto regulatório, que conterá informações e dados sobre os possíveis efeitos do ato normativo para verificar a razoabilidade do seu impacto econômico.

Na esteira do movimento de institucionalização da AIR, recentemente foi lançado pelo Ministério da Economia o novo Guia para Elaboração de Análise de Impacto Regulatório (AIR)⁵¹⁹, que atualiza as discussões, proposições, experiências em matéria de AIR desenvolvidas pelo governo federal nos últimos anos.

As Diretrizes Gerais e o Guia Orientativo de AIRs têm por finalidade subsidiar a tomada de decisão, compreendendo-se a Análise de Impacto Regulatório como um processo estruturado, com etapas, que serão analisadas a seguir. Ademais, os documentos se dispuseram a desenhar conceitos, etapas e padrões mínimos a serem observados na elaboração de uma Análise de Impacto Regulatório, pelo que apresentam os destaques de atenção e de recomendação com base nas melhores práticas regulatórias observadas no cenário internacional, sobretudo a partir das orientações da OCDE.

4.2.2. Elementos constitutivos e metodologias da Análise de Impacto Regulatório

Ressalta-se que a OCDE publicou um guia⁵²⁰ recomendando boas práticas para a Análise de Impacto Regulatório, que seriam: i) maximização do comprometimento político com a AIR; ii) alocação cuidadosa de responsabilidades para o cumprimento das etapas da AIR; iii) conferir treinamento aos reguladores; iv) utilização de um consistente, mas flexível, método analítico; v) desenvolvimento e implementação de estratégias de coleta de dados; vi) concentração de esforços em objetivos precisos; vii) integração da AIR com o processo de construção de políticas, com início mais cedo possível; viii) comunicação de resultados; ix) envolvimento extensivo do público; x) aplicação da AIR tanto para políticas já existentes quanto às novas.

A estrutura da Análise de Impacto Regulatório é, tipicamente, dividida com o título da proposta; objetivo e efeito esperado da política regulatória; avaliação do problema político; consideração das opções alternativas; avaliação de todos os impactos distributivos; resultados da consulta pública; estratégias de *compliance*; e processos para monitoramento e avaliação⁵²¹.

⁵¹⁹ BRASIL. Ministério da Economia. **Guia para Elaboração de Análise de Impacto Regulatório (AIR)**. Brasília, DF: Presidência da República, 2021. Disponível em: https://www.gov.br/economia/pt-br/acesso-a-informacao/reg/guias-e-manuais/referencias-e-bibliografia-guia-air/guia-de-air_vfinal_150421.pdf. Acesso em: 6 set. 2021.

⁵²⁰ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). **Regulatory impact analysis: best practices in OECD countries**. Paris, 1997. Disponível em: <https://www.oecd.org/regreform/regulatory-policy/35258828.pdf>. Acesso em: 08 de nov. 2023.

⁵²¹ SALGADO, Lucia Helena; BORGES, Eduardo Bizzo de Pinho. Análise de Impacto Regulatório: uma abordagem exploratória. Texto para Discussão 1463, **Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea)**, Brasília, 2010, p. 9. Disponível em: <https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/2669>. Acesso em: 05 nov. 2023.

A Análise de Impacto Regulatório deverá se iniciar com a constatação da necessidade de identificar um problema regulatório e, a partir dessa identificação, da formulação de possíveis opções para resolver esse problema, seguindo-se da análise das consequências e dos impactos que podem advir dessas opções⁵²².

Afinal, é compreendida como um processo estruturado com: a definição do problema regulatório; identificação dos atores afetados pelo problema; identificação da base legal para atuação da Agência; definição dos objetivos desejados; mapeamento das alternativas de ação; análise dos impactos das alternativas; identificação da melhor alternativa; estratégia de implementação; estratégia de fiscalização; estratégia de monitoramento⁵²³.

Em sentido similar, o supracitado documento *Regulatory Policy in Perspective*⁵²⁴ elenca os principais elementos constitutivos de uma Análise de Impacto Regulatório, que seriam: a) a definição do problema, pois a nova regulação será necessária quando houver falhas de mercado a serem resolvidas, quando as regras atuais precisarem ser alteradas para melhorar o atingimento dos objetivos, ou quando a administração pública possuir novos objetivos de políticas públicas a serem alcançados; b) a coleta de dados e informações sobre o tema, para se conseguir acurácia na avaliação da intervenção a ser realizada; c) a identificação de opções regulatórias; d) a avaliação das alternativas, mediante técnicas de análise (como a de custo-efetividade, custo-benefício, etc); e e) a escolha da política a ser adotada⁵²⁵.

Assim sendo, quando da elaboração da Análise de Impacto Regulatório, em um primeiro momento, será a AIR nível I, cujas informações mínimas a serem descritas no documento remetem ao sumário do que se pretende executar; a identificação do problema que se pretende solucionar através da regulação; a indicação dos grupos de controle que são ou podem ser afetados pelo problema objeto da AIR; a base legal que fundamenta a ação regulatória que se pretende desempenhar; os objetivos que se pretende alcançar; a exposição dos possíveis impactos; comparação das opções regulatórias concatenadas, o que permitirá o apontamento do porquê desta ou daquela escolha; descrição das estratégias de implementação e de monitoramento ou de fiscalização das soluções eleitas e; além do nome dos responsáveis pela

⁵²² PORTO, Antônio José Maristrello; GAROUPA, Nuno; GUERRA, Sérgio. Análise de Impacto Regulatório: Dimensões Econômicas de sua Aplicação. *Economic Analysis of Law Review*, v. 10, n. 2, p. 173-190, maio-ago. 2019, p. 179. Disponível em: <<https://portalrevistas.ucb.br/index.php/EALR/article/view/10524>>. Acesso em: 05 nov. 2023.

⁵²³ Ibid, p. 178.

⁵²⁴ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). *Regulatory Policy Outlook 2015*, OECD Publishing, Paris, 2015. Disponível em: <<https://www.oecd.org/gov/oecd-regulatory-policy-outlook-2015-9789264238770-en.htm>>. Acesso em: 25 nov. 2023.

⁵²⁵ MENEGUIN, Fernando B.; BIJOS, Paulo Roberto Simão. *Avaliação de Impacto Regulatório* – como melhorar a qualidade das normas. Brasília: Núcleo de Estudos e Pesquisas/ CONLEG/Senado, 2016, p. 10. Disponível em: <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/519163>>. Acesso em: 05 nov. 2023.

AIR, as contribuições e as manifestações obtidas a partir das contribuições da sociedade (consultas e audiências públicas, por exemplo) e demais interessados⁵²⁶.

Também pode haver a AIR nível II, que será requerida quando o problema a ser solucionado se apresenta com alto grau de complexidade, necessitando de maiores apontamentos. Nesses casos, havendo problemas muito complexos ou impactos muito significativos, será importante mapear como o cenário internacional encara problemas semelhantes; mensurar a extensão dos impactos calculados na AIR nível I e verificar, de forma detalhada, as repercussões positivas ou negativas para a sociedade, considerando também os consumidores e usuários de serviços públicos em geral⁵²⁷.

Ademais, a Análise Impacto Regulatório pode se valer de instrumentos como consultas públicas; análise de redução de custos de *compliance*, ou seja, dos custos relacionados ao andamento das etapas burocráticas por parte das empresas; e consideração de alternativas à regulação, ou seja, de modos de intervenção do Estado no domínio econômico mais eficazes à regulação, como políticas de fomento, edição de regulações menos restritivas, não atuação governamental ou até indução à autorregulação, em atenção ao princípio da proporcionalidade⁵²⁸.

No que tange ao primeiro instrumento citado, as consultas públicas, que podem ser conceituadas como o “processo pelo qual as partes interessadas informam o regulador a respeito de uma política potencial”⁵²⁹, certo é que, no procedimento realizado pela Análise de Impacto Regulatório, existe espaço para a participação social, a fim de que sejam coletadas sugestões, críticas e apontamentos colhidos dos regulados aos reguladores, por meio de consulta ou audiência pública, o que deverá integrar o processo de tomada de decisão⁵³⁰.

Nesse caso das consultas públicas, o setor regulado terá a oportunidade de se manifestar por meio de peças formais, as quais serão parte integrante do processo administrativo e sobre os quais o regulador deverá se manifestar, sob pena de violação ao devido procedimento legal.

⁵²⁶ PORTO, Antônio José Maristrello; GAROUPA, Nuno; GUERRA, Sérgio. Análise de Impacto Regulatório: Dimensões Econômicas de sua Aplicação. **Economic Analysis of Law Review**, v. 10, n. 2, p. 173-190, maio-ago. 2019, p. 179. Disponível em: <<https://portalrevistas.ucb.br/index.php/EALR/article/view/10524>>. Acesso em: 05 nov. 2023.

⁵²⁷ Ibid., p. 179.

⁵²⁸ BLANCHET, Luiz Alberto; BUBNIAK, Priscila Lais Ton. Análise de Impacto Regulatório: uma ferramenta e um procedimento para a melhoria da regulação. In: **Pensar – Revista de Ciências Jurídicas**, v. 22, n. 3, 2017, p. 7. Disponível em: <https://periodicos.unifor.br/rpen/article/view/4219>. Acesso em: 05 nov 2023.

⁵²⁹ SALGADO, Lucia Helena; BORGES, Eduardo Bizzo de Pinho. Análise de Impacto Regulatório: uma abordagem exploratória. Texto para Discussão 1463, **Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea)**, Brasília, 2010, p. 20. Disponível em: <<https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/2669>>. Acesso em: 05 nov. 2023.

⁵³⁰ PORTO, Antônio José Maristrello; GAROUPA, Nuno; GUERRA, Sérgio. op. cit., p. 179.

Não necessariamente serão adotados os posicionamentos oferecidos pela sociedade em sede de consultas ou audiências públicas, mas se deve levar em consideração os apontamentos apresentados, seja para confirmá-los, seja para infirmá-los, como forma de cumprimento do dever de motivação que se espera da boa Administração Pública⁵³¹.

É uma ferramenta importante para aumentar a transparência, a eficiência e a efetividade da regulação, bem como para reduzir os seus custos inerentes. Considerando a função estrita de informar o regulador, a consulta pública oferece dados condizentes com a ótica da parte afetada, bem como possibilita considerar efeitos que inicialmente não seriam percebidos. Ademais, possibilita a utilização de dados relativos aos efeitos inicialmente considerados, abrindo a possibilidade de considerar novos efeitos indicados pelos agentes econômicos. Além disso, a consulta pública amplia a visão do regulador, tal como é a função de qualquer diálogo e debate ordenado bem conduzido⁵³².

A consulta pública corrobora a legitimação da decisão tomada, que também é uma das funções da Análise de Impacto Regulatório. Pode contribuir neste aspecto por ser capaz de envolver, além das partes afetadas, toda a sociedade, fazendo com que todos os agentes interessados contribuam com a realização da Análise de Impacto Regulatório, tornando-a mais equânime. Sem dúvidas, qualquer ação em nível governamental que escute a comunidade na qual esta ação incidirá tende a ser mais justa e, conseqüentemente, mais bem-aceita por esta comunidade⁵³³.

Assim sendo, a consulta pública deve ser utilizada não apenas como instrumento de legitimação da decisão tomada, como uma mera etapa burocrática a ser seguida, mas efetivamente como subsídio para análise, servindo aos reguladores como aumento do repertório de informações para uma tomada de decisão melhor guiada.

A utilização de consultas públicas, contudo, não está imune a riscos e problemas. Com efeito, existe o risco da “fadiga da consulta”, efeito evidenciado no Canadá e no Reino Unido, quando amplas consultas parecem resultar em fadiga por parte dos grupos de interesse, que se sentem sobrecarregados pelo extenso número de matérias sobre as quais têm de fornecer informação. O efeito, embora carregue um sinal positivo por indicar que um patamar altamente

⁵³¹ PORTO, Antônio José Maristrello; GAROUPA, Nuno; GUERRA, Sérgio. Análise de Impacto Regulatório: Dimensões Econômicas de sua Aplicação. *Economic Analysis of Law Review*, v. 10, n. 2, p. 173-190, maio-ago. 2019, p. 179. Disponível em: <<https://portalrevistas.ucb.br/index.php/EALR/article/view/10524>>. Acesso em: 05 nov. 2023.

⁵³² SALGADO, Lucia Helena; BORGES, Eduardo Bizzo de Pinho. Análise de Impacto Regulatório: uma abordagem exploratória. Texto para Discussão 1463, *Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea)*, Brasília, 2010, p. 20. Disponível em: <<https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/2669>>. Acesso em: 05 nov. 2023.

⁵³³ *Ibid.*, p. 20.

consultivo e transparente foi alcançado, pode reduzir o nível de qualidade dos comentários das partes envolvidas, prejudicando a tomada de decisão política. Ademais, também há o problema da assimetria de informação e da organização de grandes grupos, considerando que os grupos afetados costumam se organizar de forma mais precária, tendo menos capacidade de apresentar propostas, sugestões e críticas construtivas⁵³⁴.

A fim de evitar o problema mencionado, da “fadiga da consulta,” e também o dispêndio de recursos públicos, é possível a realização de um teste de limiar, a partir do número e do teor das contribuições da primeira consulta, para verificar a necessidade de se demandar uma segunda. Ademais, em audiências públicas, pode-se utilizar instrumentos tecnológicos que viabilizem a videoconferência, de forma a permitir a participação de agentes de localidades distintas e distantes de onde será realizada a audiência⁵³⁵.

Com efeito, a necessidade de se contar com a participação de distintos grupos e forças sociais é patente com relação à instituição de tributos extrafiscais. Afinal, um tributo extrafiscal contribui não somente a alcançar a justiça tributária, mas também a justiça social, econômica, ambiental etc. Assim, ao atuar como instrumento a serviço de fins inspiradores desses setores da vida, é imprescindível que em um Estado Democrático de Direito essa instituição seja de competência do parlamento, mediante discussão de caráter político prévia à decisão normativa, sobretudo com a participação de representantes de distintos grupos e forças sociais⁵³⁶.

Quanto aos métodos a serem aplicados quando da realização a Análise de Impacto Regulatório, o já citado Relatório da OECD, *Regulatory Policy in Perspective*⁵³⁷ deixa claro que a definição da metodologia para avaliar o impacto e comparar as alternativas é essencial para que a Análise de Impacto Regulatório seja um documento relevante para subsidiar a escolha da nova política governamental ou da norma regulamentadora que será aprovada.

No caso de uma análise focada no problema a ser atacado, as metodologias mais comuns utilizadas pelas administrações públicas são (previstas no art. 7º, I, do Decreto 10.411/2020)⁵³⁸: a análise de menor custo, que verifica e compara somente os custos para escolher a melhor

⁵³⁴ SALGADO, Lucia Helena; BORGES, Eduardo Bizzo de Pinho. Análise de Impacto Regulatório: uma abordagem exploratória. Texto para Discussão 1463, **Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea)**, Brasília, 2010, p. 21. Disponível em: <<https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/2669>>. Acesso em: 05 nov. 2023.

⁵³⁵ *Ibid.*, p. 20.

⁵³⁶ GONZÁLEZ, Luis Manuel Alonso. *Los Impuestos Autonomicos de caracter extrafiscal*. Madrid: Marcial Pons, 1995, p. 41.

⁵³⁷ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). **Regulatory Policy Outlook 2015**, OECD Publishing, Paris, 2015. Disponível em: <<https://www.oecd.org/gov/oecd-regulatory-policy-outlook-2015-9789264238770-en.htm>>. Acesso em: 25 nov. 2023.

⁵³⁸ MENEGUIN, Fernando B.; BIJOS, Paulo Roberto Simão. **Avaliação de Impacto Regulatório** – como melhorar a qualidade das normas. Brasília: Núcleo de Estudos e Pesquisas/ CONLEG/Senado, 2016, p. 8. Disponível em: <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/519163>>. Acesso em: 05 nov. 2023.

alternativa, sendo indicado quando os benefícios são fixos e o agente público deve apenas decidir como atingi-los. A análise de custo-benefício, por meio do qual o regulador deve levar em consideração todos os custos e benefícios envolvidos, em termos monetários, de modo a tomar a decisão regulatória. E a análise de custo-efetividade, que mensura quanto do resultado (e não o seu valor) é alcançado para cada unidade monetária alocada no projeto, sendo normalmente traduzida na forma da razão benefício/custo.

No método de custo-efetividade, portanto, deve-se comparar políticas, programas e projetos, a fim de identificar o meio mais adequado para alcançar um resultado pré-definido pelo menor custo, ressaltando-se que o princípio da economicidade (artigo 70 da Constituição Federal), deve estar sempre conjugado o princípio da eficiência (artigo 37, caput, Constituição Federal)⁵³⁹. Diferentemente da análise de custo-benefício, não se aplica para determinar quais metas devem ser atingidas, mas, uma vez determinadas, é consistente em comparar quais meios são menos custosos para atingi-las⁵⁴⁰.

Esse método tem aplicação muito comum no Brasil, em casos em que o legislador já definiu os objetivos, de modo que apenas resta espaço para avaliar qual a alternativa menos custosa para atendê-lo. Essa análise também é sugerida quando a monetização dos benefícios é inviável, como nos casos de benefícios intangíveis e dispersos, e também para afastar questões morais que podem advir da quantificação de benefícios como valorar vidas e redução de acidentes⁵⁴¹.

Um exemplo típico para utilizar essa metodologia é a avaliação de programas de criação de empregos, em que o indicador seria a quantidade de postos de trabalho por unidade monetária alocada no programa. Outra indicação para essa metodologia é quando se trabalha com vidas (bem impossível de se quantificar em dinheiro), de forma que a razão para fins de comparação seria, por exemplo, o número de vidas salvas por unidade monetária investida⁵⁴².

O método de custo-benefício, por sua vez, teve suas bases desenvolvidas por Jeremy Bentham em 1781, afirmando que uma medida do governo se conformaria ao princípio da utilidade quando existisse uma tendência a aumentar a felicidade da comunidade em nível maior

⁵³⁹ BLANCHET, Luiz Alberto; BUBNIAK, Priscila Lais Ton. Análise de Impacto Regulatório: uma ferramenta e um procedimento para a melhoria da regulação. In: **Pensar – Revista de Ciências Jurídicas**, v. 22, n. 3, 2017, p. 7. Disponível em: <https://periodicos.unifor.br/rpen/article/view/4219>. Acesso em: 05 nov 2023.

⁵⁴⁰ SALGADO, Lucia Helena; BORGES, Eduardo Bizzo de Pinho. Análise de Impacto Regulatório: uma abordagem exploratória. Texto para Discussão 1463, **Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea)**, Brasília, 2010, p. 15. Disponível em: <<https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/2669>>. Acesso em: 05 nov. 2023.

⁵⁴¹ Ibid., p. 15.

⁵⁴² MENEGUIN, Fernando B.; BIJOS, Paulo Roberto Simão. **Avaliação de Impacto Regulatório** – como melhorar a qualidade das normas. Brasília: Núcleo de Estudos e Pesquisas/ CONLEG/Senado, 2016, p. 8. Disponível em: <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/519163>>. Acesso em: 05 nov. 2023.

do que a felicidade que esta vai reduzir, em particular, via impostos. Nos Estados Unidos da América, em 1974, o Decreto Executivo nº 11.821, já estabelecia que as agências realizassem uma avaliação de impacto inflacionário para as novas regulações. Contudo, a sistematização da Análise de Custo-Benefício deu-se em 1981, com o Decreto Executivo nº 12.291⁵⁴³.

Essa análise está sujeita a algumas limitações, sobretudo falhas de informação (diante da dificuldade de disponibilidade de dados confiáveis para análise). Pode haver também, diante de efeitos não quantificáveis, supervalorização de benefícios intangíveis ou deixar de incluir questões desta natureza na análise, além do risco de pressupostos viesados, previsões não realistas, dupla contagem de benefícios e exclusão de custos, podendo levar a resultados tendenciosos. Assim, “a melhor salvaguarda consiste em explicitar os pressupostos em termos quantitativos e qualitativos, permitindo críticas consistentes, estando claro de onde se partiu”⁵⁴⁴.

No mesmo sentido, Antônio José Maristrello, Nuno Garoupa e Sérgio Guerra⁵⁴⁵ afirmam que uma análise robusta demanda que todos os custos e benefícios sejam, ao menos, devidamente identificáveis e quantificáveis. Contudo, a incapacidade de prever custos e benefícios indiretos relacionados e a existência de incorreções ao quantificar pecuniariamente bens que, teoricamente, são inestimáveis podem ser duas tendências que aumentam os riscos de Análises de Impacto Regulatório imprecisas, gerando decisões ineficientes.

Lucia Helena Salgado e Eduardo Bizzo de Pinho Borges⁵⁴⁶ também apontam a existência de outros métodos, como as análises parciais, os testes de limiar e uma forma “branda” de análise custo-benefício.

O método de análises parciais, diferentemente da análise global (quando relacionada à mensuração de todos os impactos macroeconômicos e multissetoriais da regulação) é utilizado quando determinada medida atinge um público específico, quando analisa os impactos da regulação para determinado setor da economia ou da sociedade, como pequenas e médias empresas e população de menor nível de renda. Deve ser aplicada de forma paralela e

⁵⁴³ SALGADO, Lucia Helena; BORGES, Eduardo Bizzo de Pinho. Análise de Impacto Regulatório: uma abordagem exploratória. Texto para Discussão 1463, **Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea)**, Brasília, 2010, p. 14. Disponível em: <<https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/2669>>. Acesso em: 05 nov. 2023.

⁵⁴⁴ *Ibid.*, p. 13.

⁵⁴⁵ PORTO, Antônio José Maristrello; GAROUPA, Nuno; GUERRA, Sérgio. Análise de Impacto Regulatório: Dimensões Econômicas de sua Aplicação. **Economic Analysis of Law Review**, v. 10, n. 2, p. 173-190, maio-ago. 2019, p. 187. Disponível em: <<https://portalrevistas.ucb.br/index.php/EALR/article/view/10524>>. Acesso em: 05 nov. 2023.

⁵⁴⁶ SALGADO, Lucia Helena; BORGES, Eduardo Bizzo de Pinho. op. cit., p. 14.

complementar à análise global, sendo previamente especificado como cada impacto será avaliado e ponderado no âmbito geral da AIR, para que não prejudique sua consistência⁵⁴⁷.

Nos testes de limiar se aplica o princípio da proporcionalidade, economicidade e eficiência. A ideia central é que só se deve dar prosseguimento a uma análise caso se verifique um dano ou benefício significativo, a fim de evitar dispêndios de recursos públicos. É utilizada em casos em que a regulação gera impactos relativamente pequenos ou quando não há alternativa política apropriada à regulação. “Nestes casos, a execução de AIR deve ser dispensada, já que a regulação será implementada independentemente do resultado da análise”⁵⁴⁸. Assim, estabelece-se limiares quantitativos e qualitativos para a aplicação da Análise de Impacto Regulatório.

Por fim, a análise custo-benefício branda é uma tentativa de se abandonar o viés economicista de incorporar todos os impactos e utilizar forma de compatibilização de efeitos qualitativos e quantitativos. Os benefícios são simples de se quantificar em unidades físicas, mas há dificuldade em se monetizar estes efeitos, uma vez quantificados⁵⁴⁹.

Do mesmo modo, Antônio José Maristrello, Nuno Garoupa e Sérgio Guerra⁵⁵⁰ elencam outros métodos, como a avaliação multicritério (prevista no art. 7º, I, do Decreto 10.411/2020), que é uma resposta à uni-dimensionalidade dos métodos de valoração unicamente monetários. É adequada em situações nas quais diferentes *stakeholders* possuem objetivos e valores distintos.

A análise multicritério ganha destaque especial no caso de tributos extrafiscais, e do Imposto Seletivo, portanto. Isso porque o seu propósito principal é desestimular determinadas condutas (prejudiciais à saúde e ao meio ambiente), de forma que variáveis sociais, comportamentais e ambientais devem ser sopeadas na AIR⁵⁵¹. Nesse sentido, a análise multicritério permite a comparação das alternativas disponíveis, com base no seu desempenho, adotando critérios específicos para tanto. Cada um dos critérios elencados recebe uma

⁵⁴⁷ SALGADO, Lucia Helena; BORGES, Eduardo Bizzo de Pinho. Análise de Impacto Regulatório: uma abordagem exploratória. Texto para Discussão 1463, **Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea)**, Brasília, 2010, p. 16. Disponível em: <<https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/2669>>. Acesso em: 05 nov. 2023.

⁵⁴⁸ *Ibid.*, p. 15.

⁵⁴⁹ *Ibid.*, p. 14.

⁵⁵⁰ PORTO, Antônio José Maristrello; GAROUPA, Nuno; GUERRA, Sérgio. Análise de Impacto Regulatório: Dimensões Econômicas de sua Aplicação. **Economic Analysis of Law Review**, v. 10, n. 2, p. 173-190, maio-ago. 2019, p. 187. Disponível em: <<https://portalrevistas.ucb.br/index.php/EALR/article/view/10524>>. Acesso em: 05 nov. 2023.

⁵⁵¹ SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro. Proposta de um modelo de Análise de Impacto Regulatório da tributação indutora com base na experiência da Nova Zelândia. **Cadernos da Escola Nacional de Administração Pública - ENAP**. Coleção regulação. Caderno n° 116, p. 57. Disponível em: <<http://repositorio.enap.gov.br/handle/1/7271>> Acesso em: 20 de outubro de 2023.

pontuação/índice e uma classificação com base na contribuição esperada que podem ter para alcançar os objetivos definidos.

Uma das vantagens da análise multicritério é a possibilidade de se incorporar não apenas aspectos técnicos e econômicos, mas variáveis sociais, comportamentais, ambientais etc., cujos efeitos podem ser de difícil mensuração, mas que possuem relevância para os objetivos pretendidos pelo regulador. Além disso, a análise multicritério permite definir e explicitar de forma objetiva e transparente os critérios que serão aplicados para comparar as alternativas de ação possíveis, mesmo que estes critérios sejam qualitativos, além de ser possível agregar questões distributivas à análise⁵⁵². Contudo, contém o risco de ser imprecisa no momento de escolha dos critérios de avaliação, uma vez que depende de julgamentos arbitrários que podem se revelar enviesados⁵⁵³.

Elenca também o método de comparação holística de custos e benefícios: é criada para combater o caráter reducionista da análise custo-benefício convencional, buscando oferecer visão mais integrada, que resulte em menos perda de informações. Deve ser aplicada em contextos de razoável certeza (não se encaixa nas hipóteses de extrema incerteza), com custos e benefícios inestimáveis e incompatíveis⁵⁵⁴.

Ademais, aponta o método de abordagem de precaução para a tomada de decisão diante de cenários de incerteza, devendo-se basear no melhor e no pior cenário possíveis estimados. Deste modo, a intenção é facilitar a decisão ao focar entre dois extremos, ao invés de considerar uma vasta gama de cenários intermediários que não podem ser significativamente diferidos sem que haja significativa informação sobre seus efeitos. É o que leva consumidores optarem por contratar serviços de seguradoras, por exemplo⁵⁵⁵.

Com efeito, conforme Luiz Alberto Blanchet e Priscila Lais Ton Bubniak⁵⁵⁶ já ressaltaram, realizada uma AIR, pode-se chegar às seguintes opções: (i) não intervenção no setor em questão; (ii) adoção de medidas alinhadas com o mercado, baseadas em incentivos;

⁵⁵² SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro. Proposta de um modelo de Análise de Impacto Regulatório da tributação indutora com base na experiência da Nova Zelândia. **Cadernos da Escola Nacional de Administração Pública - ENAP**. Coleção regulação. Caderno n° 116, p. 57. Disponível em: <<http://repositorio.enap.gov.br/handle/1/7271>> Acesso em: 20 de outubro de 2023.

⁵⁵³ PORTO, Antônio José Maristrello; GAROUPA, Nuno; GUERRA, Sérgio. Análise de Impacto Regulatório: Dimensões Econômicas de sua Aplicação. **Economic Analysis of Law Review**, v. 10, n. 2, p. 173-190, maio-ago. 2019, p. 187. Disponível em: <<https://portalrevistas.ucb.br/index.php/EALR/article/view/10524>>. Acesso em: 05 nov. 2023.

⁵⁵⁴ Ibid., p. 187.

⁵⁵⁵ Ibid. p. 188.

⁵⁵⁶ BLANCHET, Luiz Alberto; BUBNIAK, Priscila Lais Ton. Análise de Impacto Regulatório: uma ferramenta e um procedimento para a melhoria da regulação. In: **Pensar – Revista de Ciências Jurídicas**, v. 22, n. 3, 2017, p. 8. Disponível em: <https://periodicos.unifor.br/rpen/article/view/4219>. Acesso em: 05 nov 2023.

(iii) disposição de informação para o setor e educação para os usuários; (iv) entendimentos voluntários como os conhecidos termos de ajustamento de conduta; (v) medidas de autorregulação e (vi) tradicional regulação de comando e controle (command and control).

Quanto às razões do sucesso da Análise de Impacto Regulatório, Antônio José Maristrello Porto, Nuno Garoupa e Sérgio Guerra⁵⁵⁷ elencam ser mais completa do que uma simples Análise de Custo-Benefício (ACB); mais sistemática; mais transparente em relação a suas premissas e conclusões; mais fácil de ser compreendida e criticada e, atualmente, goza de alta padronização, o que permite comparações internacionais e frequentes atualizações.

Contudo, deve-se atentar que, ainda assim, pode haver erros, capturas e parcialidade na realização da Análise de Impacto Regulatório, sendo necessária a constante fiscalização dos estudos apresentados. Afinal, servidores responsáveis pela execução da AIR podem deixar a desejar em sua execução, por falta de tempo, recursos, disponibilidade de informações, pelo desconhecimento teórico em termos das teorias econômicas que lhes permitiriam realizar uma análise a contento, dentre outros. Ademais, problemas metodológicos, ligados à aplicação de teorias econômicas podem se manifestar no bojo de uma AIR⁵⁵⁸.

Considerando a conceituação, características, etapas e métodos de análise de Análise de Impacto Regulatório apresentados, seguem as justificativas para adoção deste procedimento também quanto à tributação extrafiscal.

4.3. Análise de Impacto Regulatório na Tributação Extrafiscal

Apesar de já haver extensa quantidade de estudos sobre a Análise de Impacto Regulatório no país, ainda não há grande desenvolvimento sobre a possibilidade de sua aplicação para as normas tributárias. Faz-se interessante essa análise com relação às normas tributárias extrafiscais, que possuam finalidade de induzir comportamentos, e, portanto, intervir o Estado no Domínio Econômico mediante indução, podendo ser enquadrada como uma regulação em sentido amplo.

Conforme apresentado no tópico 4.1, mostra-se patente a necessidade de controle dos efeitos da regulação, controle este que deve ser prévio e posterior. Ou seja, é essencial que haja controle dos potenciais efeitos do Imposto Seletivo, quando da escolha da implementação da

⁵⁵⁷ PORTO, Antônio José Maristrello; GAROUPA, Nuno; GUERRA, Sérgio. Análise de Impacto Regulatório: Dimensões Econômicas de sua Aplicação. *Economic Analysis of Law Review*, v. 10, n. 2, p. 173-190, maio-ago. 2019, p. 176. Disponível em: <<https://portalrevistas.ucb.br/index.php/EALR/article/view/10524>>. Acesso em: 05 nov. 2023.

⁵⁵⁸ Ibid., p. 182.

medida, e posteriormente, avaliando se está desempenhando adequadamente o papel para o qual foi inicialmente desenhado. Não apenas isso, é importante apresentar métodos mais transparentes e pautados na técnica que evidenciem o respeito aos princípios que definem a validade de sua implementação.

Com efeito, conforme o disposto no Capítulo III, existem princípios que devem ser observados para conferir validade à implementação extrafiscal, como os princípios da ordem econômica, a igualdade, a capacidade contributiva, a proibição de efeito de confisco, a proporcionalidade e a razoabilidade.

Diante disso, a Análise de Impacto Regulatório pode ser um instrumento a demonstrar que esses princípios são atendidos, como ao apresentar justificativa para a distinção entre contribuintes e demonstrar a adequação da medida para a finalidade estipulada, a sua necessidade e a proporcionalidade em sentido estrito (mediante análise de custo-benefício, como visto).

Ademais quanto ao problema aventado de grande subjetividade do legislador na definição das hipóteses de incidência do Imposto Seletivo, sabe-se que, na medida em que a Análise de Impacto Regulatório é um procedimento administrativo participativo, contando com a participação do setor regulado afetado pela proposta regulatória, uma vez realizado o ato regulatório, vinculará o regulador aos motivos nele apresentados (“teoria dos motivos determinantes”), de modo que posterior alteração maculará o ato administrativo por vício de legalidade, nos termos do artigo 2º, parágrafo único, alínea d, da Lei nº 4.717/1965. Dessa forma, além de diminuir a discricionariedade do regulador, a AIR, como processo que visa e racionalizar as decisões regulatórias, torna possível o posterior controle dos atos administrativos pelo Poder Judiciário⁵⁵⁹.

A partir de análise comparada com a experiência da Nova Zelândia, realizada por Luiz Felipe Monteiro Seixas⁵⁶⁰, percebe-se que este país possui prática de uso da Análise de Impacto Regulatório para avaliar normas tributárias (incluindo as de caráter regulatório), em órgãos como o *Inland Revenue Department* e o *New Zealand Treasury*, os quais possuem competência em matéria fiscal e tributária.

⁵⁵⁹ BLANCHET, Luiz Alberto; BUBNIAK, Priscila Lais Ton. Análise de Impacto Regulatório: uma ferramenta e um procedimento para a melhoria da regulação. In: **Pensar – Revista de Ciências Jurídicas**, v. 22, n. 3, 2017, p. 11-12. Disponível em: <https://periodicos.unifor.br/rpen/article/view/4219>. Acesso em: 05 nov 2023.

⁵⁶⁰ SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro. Proposta de um modelo de Análise de Impacto Regulatório da tributação indutora com base na experiência da Nova Zelândia. **Cadernos da Escola Nacional de Administração Pública - ENAP**. Coleção regulação. Caderno nº 116. Disponível em: <http://repositorio.enap.gov.br/handle/1/7271>> Acesso em: 20 de outubro de 2023.

Com efeito, o Imposto Seletivo aqui estudado possui grande semelhança com o modelo de tributação neozelandês, que prevê também um tributo sobre bens e serviços e outro tributo seletivo (*excise tax*) sobre bens que geram externalidades negativas (como álcool, tabaco e combustíveis, de modo que se vislumbraria a possibilidade de se conferir tratamento similar, com a realização da Análise de Impacto Regulatório quando da sua implementação⁵⁶¹.

Com efeito, o artigo 5º da Lei nº 13.874/2019 (Lei da Liberdade Econômica) prevê que

Art. 5º. As propostas de edição e de alteração de atos normativos de interesse geral de agentes econômicos ou de usuários dos serviços prestados, editadas por órgão ou entidade da administração pública federal, incluídas as autarquias e as fundações públicas, serão precedidas da realização de análise de impacto regulatório, que conterá informações e dados sobre os possíveis efeitos do ato normativo para verificar a razoabilidade do seu impacto econômico. (grifos nossos)

Do mesmo modo, a nova Lei das Agências Reguladoras (Lei nº 13.848/2019) prevê, em seu artigo 6º:

Art. 6º. A adoção e as propostas de alteração de atos normativos de interesse geral dos agentes econômicos, consumidores ou usuários dos serviços prestados serão, nos termos de regulamento, precedidas da realização de Análise de Impacto Regulatório (AIR), que conterá informações e dados sobre os possíveis efeitos do ato normativo (grifos nossos).

Ou seja, sendo instaurado ato normativo de interesse dos agentes econômicos ou usuários de serviços prestados, deve ser realizada a Análise de Impacto Regulatório, com as informações e dados sobre possíveis efeitos, a fim de verificar a razoabilidade do seu impacto econômico.

Ora, no caso de um tributo extrafiscal como o Imposto Seletivo, é certo que é utilizado com propósito regulatório, sendo instaurado ato normativo que afeta o interesse dos agentes econômicos e contribuintes, de forma que se percebe a necessidade de se analisar os seus possíveis efeitos e verificar a razoabilidade do seu impacto econômico. Nesse sentido, compreende-se que seria plenamente aplicável a Análise de Impacto Regulatório ao direito tributário regulador, na instituição de tributos extrafiscais e do Imposto Seletivo, especificamente.

Afinal, não se pode sempre partir do pressuposto (sem confirmação prática) de que o tributo extrafiscal alcançará o objetivo visado quando da elaboração da norma, sendo

⁵⁶¹ SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro. Proposta de um modelo de Análise de Impacto Regulatório da tributação indutora com base na experiência da Nova Zelândia. **Cadernos da Escola Nacional de Administração Pública - ENAP.** Coleção regulação. Caderno nº 116, p. 52. Disponível em: <<http://repositorio.enap.gov.br/handle/1/7271>> Acesso em: 20 de outubro de 2023.

imprescindível o acompanhamento dos efeitos nas situações concretas. Além disso, é necessário que haja esse acompanhamento a fim de que sejam respeitados os princípios constitucionais que validam a própria existência do tributo extrafiscal – como os princípios da ordem econômica, a igualdade, a capacidade contributiva, a proibição de efeito de confisco, a proporcionalidade e a razoabilidade.

A Lei nº 13.874/2019, em seu artigo 1º, § 3º determina que

Art. 1º, §3º. O disposto neste Capítulo e nos Capítulos II e III desta Lei não se aplica ao direito tributário e ao direito financeiro, ressalvado o disposto no inciso X do caput do art. 3º desta Lei.

Contudo, a Análise de Impacto Regulatório vem prevista no Capítulo IV da Lei (em seu artigo 5º e parágrafo único), de modo que a determinação de realização da Análise de Impacto Regulatório, conforme visto acima, não está excluída ao direito financeiro e tributário. Assim, pela previsão legal, não haveria óbice para a realização de uma Análise de Impacto Regulatória para a tributação extrafiscal.

O único óbice a essa aplicação poderia se retirar do Decreto nº 10.411/2020, que regulamenta a análise de impacto regulatório, de que tratam o art. 5º da Lei nº 13.874/19, e o art. 6º da Lei nº 13.848/19. Pois, em seu artigo 3º, §1º, prevê que, no âmbito da administração tributária da União, somente há obrigação da realização da AIR para atos normativos que instituam ou modifiquem obrigação acessória (que são aquelas de caráter instrumental, não diretamente relacionadas ao pagamento de tributo). Ademais, em seu artigo 3º, §3º, inciso III prevê que a obrigatoriedade de realização de AIR não se aplica aos atos normativos “que disponham sobre execução orçamentária e financeira”.

Conforme afirma Luiz Felipe Monteiro Seixas⁵⁶², trata-se de previsão de restrição que não encontra legitimidade no sistema jurídico e no ambiente regulatório brasileiro. Em primeiro lugar, porque as Leis nº 13.874/19 e nº 13.848/19 não possuem qualquer previsão limitando a realização da AIR no âmbito da tributação extrafiscal. Em segundo lugar, as restrições previstas no Decreto nº 10.411/2020, artigo 3º, §§1º e 3º, III, com relação a matéria tributária, vão de encontro às boas práticas de governança regulatória. Afinal, por se tratar de uma medida de cunho tributário e também de intervenção econômica, é esperado que a prática de regulação via

⁵⁶² SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro. Proposta de um modelo de Análise de Impacto Regulatório da tributação indutora com base na experiência da Nova Zelândia. **Cadernos da Escola Nacional de Administração Pública - ENAP**. Coleção regulação. Caderno nº 116, p. 49. Disponível em: <<http://repositorio.enap.gov.br/handle/1/7271>> Acesso em: 20 de outubro de 2023.

tributação seja fundada em estudos técnicos que permitam avaliar a sua necessidade, utilidade, eficiência e eficácia.

Em terceiro lugar, e especificamente quanto aos incentivos fiscais, essas restrições do Decreto nº 10.411/2020 quanto à Análise de Impacto Regulatório sobre as normas de execução financeira e orçamentária vão de encontro às normas básicas de responsabilidade fiscal em termos renúncia de receita/gasto tributário. Atualmente, seja em razão de previsão constitucional (artigo 113 do ADCT) seja em decorrência das determinações previstas na Lei Complementar nº 101/200067, a concessão de qualquer incentivo fiscal deverá estar acompanhada da estimativa do seu impacto orçamentário e financeiro⁵⁶³.

Assim sendo, concorda-se aqui com a solução apresentada por Luiz Felipe Monteiro Seixas⁵⁶⁴, no sentido de que seja modificado o Decreto nº 10.411/2020, para permitir a Análise de Impacto Regulatório de forma irrestrita sobre matéria tributária (bem como financeira e orçamentária); ou modificada a própria Lei nº 13.874/2019; ou seja editada outra lei nesse sentido. Inclusive, essa solução está em consonância com a previsão do artigo 37, §16 da Constituição Federal, o qual prevê que os órgãos e entidades da administração pública devem realizar avaliação das políticas, com divulgação do objeto a ser avaliado e dos resultados alcançados.

Ademais, ainda que existam essas previsões, salienta-se aqui um exemplo de aplicação da Análise de Impacto Regulatório, manejado pela Procuradoria da Fazenda Nacional, em abril de 2021, com o Relatório de Incentivo à Conformidade Fiscal na Dívida Ativa da União⁵⁶⁵, no qual se concluiu pela necessidade de implementação do Cadastro Fiscal Positivo como forma de sanção premial para incentivar a conformidade fiscal.

Percebe-se, deste relatório de Análise de Impacto Regulatório, que se apresentam exatamente os tópicos elencados aqui como essenciais para a realização de uma boa análise. Foi realizada a identificação do problema regulatório (alto nível de irregularidade na Dívida Ativa da União, em razão de baixo incentivo à conformidade fiscal) e suas consequências danosas (aumento de litígios, distanciamento dos contribuintes, concorrência desleal, redução da competitividade, risco de aumento da carga tributária).

⁵⁶³ SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro. Proposta de um modelo de Análise de Impacto Regulatório da tributação indutora com base na experiência da Nova Zelândia. **Cadernos da Escola Nacional de Administração Pública - ENAP**. Coleção regulação. Caderno nº 116, p. 50. Disponível em: <<http://repositorio.enap.gov.br/handle/1/7271>> Acesso em: 20 de outubro de 2023.

⁵⁶⁴ Ibid., p. 51.

⁵⁶⁵ PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL (PGFN). **Relatório de Incentivo à Conformidade Fiscal na Dívida Ativa da União**, Brasília, 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/gestao/pt-br/assuntos/air/relatorios-de-air/relatriofinal_air_pgfn_04-21_semlogo.pdf>. Acesso em: 29 dez 2023.

Em segundo lugar, foram identificados os atores afetados pelo problema regulatório: a PGFN, a Receita Federal do Brasil, o Setor Financeiro, grandes e pequenas empresas, indústrias nacionais, setor agropecuário, contribuinte pessoa física, Secretaria de Política Econômica, Conselho Federal de Contabilidade, OAB, TCU, CGU. Em seguida, analisou-se a fundamentação legal para a competência da PGFN na cobrança da dívida ativa tributária. Após, foram elencados os objetivos da regulação, sendo o objetivo geral incentivar a conformidade (regularização) na Dívida Ativa da União.

Em consonância com o que vem sendo apontado neste trabalho, e com relação sobretudo ao princípio da proporcionalidade, foram elencadas as possíveis alternativas para lidar com o problema apontado, e suas respectivas vantagens e desvantagens, de modo a demonstrar que a medida proposta seria a menos custosa. Assim, foram apontadas, no Relatório, as possíveis abordagens: não fazer nada (que se apresenta como inefetiva); realizar um cadastro fiscal positivo; ou realizar cadastro fiscal positivo em conjunto com campanhas de comunicação.

Em seguida, realizou-se avaliação quantitativa das alternativas, com uma Análise dos Custos Administrativos e Análise de Custos de Conformidade. Também se apontou no Relatório que foi observada a participação social, com realização de reuniões participativas e consulta pública, quando foram apresentados seus resultados. Ademais, apresentou a experiência internacional sobre o tema, a fim de fundamentar a decisão regulatória.

Por fim, apresentou a opção sugerida para implementação, que foi a do Cadastro Fiscal Positivo juntamente com campanhas de comunicação. Considerou que foi a alternativa que apresentou maior probabilidade de atender ao objetivo proposto - Incentivar a conformidade (regularização) na Dívida Ativa da União - de forma efetiva, pois preenche os principais requisitos de ações eficazes para incentivo à conformidade fiscal listados pela doutrina baseado nos estudos da Experiência Internacional, quais sejam: 1) Aperfeiçoamento da administração tributária; 2) Sanção Premial; e 3) Comunicação. Ressalta-se, contudo, que ainda assim, foram elencados possíveis riscos e efeitos da opção sugerida, já apresentando propostas de controles aos eventuais problemas. E, assim, foi traçada a estratégia de implementação.

Esse exemplo é levantado neste trabalho porque se trata de uma Análise de Impacto Regulatório realizada no âmbito tributário, para implementação de uma medida de finalidade indutora, regulatória. Assim, é possível aventar a sua aplicabilidade também para a implementação dos tributos extrafiscais, e, de forma específica, ao Imposto Seletivo.

A fim de trazer outra ilustração, Luis Felipe Monteiro Seixas⁵⁶⁶ elenca⁵⁶⁷ algumas considerações e questionamentos em sentido amplo para realizar uma Análise de Impacto Regulatório da tributação extrafiscal:

- Qual o problema regulatório que a norma tributária indutora visa solucionar?
- Qual o contexto no qual o problema se insere?
- Quais as causas que acarretaram o problema?
- Qual a extensão ou magnitude do problema (local, regional ou nacional)?
- Qual a evolução esperada do problema no futuro caso nada seja feito?
- Apresentar, se possível, a comparação internacional do problema.
- Quais grupos estão sendo afetados pelo problema regulatório?
- Como o problema afeta diretamente ou indiretamente cada um dos grupos?
- Os grupos afetados contribuem para a manutenção ou agravamento do problema? Há alguma mudança de comportamento ou medida que estes grupos poderiam tomar para evitar ou minimizar os efeitos do problema?
- Como os efeitos do problema vem evoluindo para cada grupo? Quais as perspectivas para estes efeitos caso nada seja feito?
- Qual a fundamentação legal que autoriza a criação da norma tributária indutora?
- Quais os objetivos pretendidos com a norma tributária indutora?
- Os objetivos são diretamente relacionados e proporcionais ao problema regulatório? Quais são os resultados pretendidos e os impactos esperados com a norma tributária indutora?
- Apresentar a relação existente entre a (s) causas (s) do problema, a norma tributária indutora proposta e os resultados esperados.
- Pesquisar se há outras alternativas regulatórias semelhantes (tributárias ou não) já implantadas no Brasil ou em outros países, reconhecidas como casos de sucesso.
- Quais são os principais impactos (econômicos, sociais, ambientais etc.) esperados (positivos e negativos, desejáveis e não desejáveis, diretos e indiretos) com a norma tributária indutora?
- Quais são os benefícios prováveis da norma tributária indutora? E quais grupos se beneficiarão? Como será a distribuição desses benefícios entre os grupos?
- Quais são os custos prováveis da norma tributária indutora? Quais grupos irão incorrer nesses custos? Como será a distribuição desses custos entre os grupos?
- A norma tributária indutora resulta em benefícios superiores à alternativa de não intervir?
- Por que a escolha pela norma tributária indutora em detrimento de outras ações (inclusive não intervir)?
- Apresentar, quando houver, a estimativa do período de vigência da norma tributária indutora.
- Apresentar, quando houver, as estimativas de custos da norma tributária indutora, incluindo custos financeiro-orçamentários e custos administrativos.
- Como a norma tributária indutora será implementada?
- Há necessidade de um período de transição ou adaptação dos agentes/grupos impactados?
- A norma tributária indutora necessita de alguma fiscalização/monitoramento?

⁵⁶⁶ SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro. Proposta de um modelo de Análise de Impacto Regulatório da tributação indutora com base na experiência da Nova Zelândia. **Cadernos da Escola Nacional de Administração Pública - ENAP**. Coleção regulação. Caderno n° 116, p. 58-60. Disponível em: <<http://repositorio.enap.gov.br/handle/1/7271>> Acesso em: 20 de outubro de 2023.

⁵⁶⁷ Elaborado com base nas seguintes referências: Brasil. Subchefia de Análise e Acompanhamento de Políticas Governamentais et al. Diretrizes Gerais e Guia Orientativo para a Elaboração de Análise de Impacto Regulatório – AIR. Brasília, DF: Presidência da República, 2018. p. 101-104. Disponível em: https://www.gov.br/casacivil/pt-br/centrais-de-conteudo/downloads/diretrizes-gerais-e-guia-orientativo_final_27-09-2018.pdf/view. Acesso em: 6 set. 2021; New Zealand. New Zealand Treasury. GuidanceNote: Best Practice Impact Analysis. New Zealand: 2017. p. 4-24. Disponível em: <https://www.treasury.govt.nz/sites/default/files/2018-03/ia-bestprac-guidance-note.pdf>. Acesso em: 6 set. 2021.

- Como será realizado o monitoramento e quais serão os indicadores desse monitoramento ao longo da implantação da norma tributária indutora?
- Posteriormente, como será realizada a avaliação dos resultados da norma tributária indutora?
- Como se dará a transparência e a publicação das informações e dos dados relacionados à norma tributária indutora?
- Quais serão os mecanismos de controle a serem adotados para a norma tributária indutora?

Especificamente sobre os incentivos fiscais e/ou tributos regulatórios⁵⁶⁸:

- Aquele comportamento econômico seria alterado independentemente da existência do incentivo fiscal ou do tributo regulatório (por exemplo, determinado investimento seria realizado com ou sem um incentivo fiscal)?
- O incentivo fiscal ou o tributo regulatório colocaria outros agentes/grupos em desvantagem (por exemplo, empresas que já estavam instaladas em determinada região antes da concessão de um incentivo fiscal)?
- No caso de fomento à determinada atividade econômica, durante e após o término dos efeitos do incentivo fiscal, haverá a possibilidade de obtenção de receita tributária decorrente da atividade incentivada? Se sim, é possível estimar?
- No caso da imposição de um tributo regulatório, também será possível aumentar os níveis de arrecadação? Se sim, em que medida?
- A atividade/agente econômico beneficiado com o incentivo fiscal ou cujo comportamento seja desestimulado pelo tributo regulatório, poderá gerar externalidades positivas (p.ex.: empregos diretos, novas tecnologias, profissionalização do capital humano, substituição de importações, melhorias em infraestrutura, industrialização ou estímulo a indústrias já instaladas, diminuição da poluição, melhorias nos níveis de bem-estar decorrentes da redução do consumo produtos nocivos à saúde, aumento da receita tributária, dentre outros)?
- O incentivo fiscal ou o tributo regulatório criará oportunidades para sonegação fiscal?
- O incentivo fiscal ou o tributo regulatório poderá causar novas falhas de mercado/regulatórias?
- O incentivo fiscal aumentará a demanda ou pressão por mais incentivos por outros agentes/grupos econômicos?
- O tributo regulatório terá a possibilidade de servir como um substituto, em termos de obtenção de receita, para outros tributos de caráter mais distorcivo?

Percebe-se, portanto, que, quando da implementação de uma medida que afete os interesses dos agentes econômicos, como a instituição do Imposto Seletivo, deve-se definir o problema regulatório; coletar dados disponíveis sobre o tema para melhor avaliação da intervenção a ser realizada; identificar quais são as partes envolvidas; os propósitos da AIR e as metodologias ou critérios de análise; quais as opções disponíveis para a solução do problema regulatório; analisar o impacto da medida; verificar como será implementada a medida regulatória; aferir os riscos envolvidos; definir como será realizado o monitoramento e revisão

⁵⁶⁸ SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro. Proposta de um modelo de Análise de Impacto Regulatório da tributação indutora com base na experiência da Nova Zelândia. **Cadernos da Escola Nacional de Administração Pública - ENAP**. Coleção regulação. Caderno n° 116, p. 60-61. Disponível em: <<http://repositorio.enap.gov.br/handle/1/7271>> Acesso em: 20 de outubro de 2023.

da medida regulatória. E, dessa forma, auxiliar na garantia de uma tributação extrafiscal mais isonômica, proporcional, razoável e não confiscatória.

Quanto ao Imposto Seletivo, previsto pela Emenda 132/2023, é certo que, enquanto tramitava a proposta da Reforma Tributária pela PEC 45/2019, foram propostas diversas Emendas que apresentavam previsão da necessidade de realização da Análise de Impacto Regulatório para a instituição do imposto.

Dentre elas, cite-se a Emenda nº 596⁵⁶⁹, proposta pelo Senador Efraim Filho, a qual trazia a seguinte previsão:

Dê-se a seguinte redação ao art. 153 da Constituição Federal, nos termos do art. 1º da Proposta de Emenda à Constituição nº 45, de 2019:

“Art. 153.

.....
VIII – produção, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos termos da lei complementar. § 1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.

.....
§ 6º

.....
II – não integrará a sua própria base de cálculo nem a dos tributos previstos nos arts. 155, II, 156, III, 156-A e 195, V;

IV – será não cumulativo, compensando-se o imposto devido pelo contribuinte com o montante cobrado sobre todas as operações nas quais seja destinatário de bem, material ou imaterial, direito e serviço, excetuadas exclusivamente as consideradas de uso ou consumo pessoal, nos termos da lei complementar, e as hipóteses previstas nesta Constituição;

V – poderá incidir uma única vez, nas hipóteses estabelecidas em lei complementar;

VI – será avaliado a cada três anos, nos termos do § 16⁵⁷⁰ do art. 37, de forma que os resultados alcançados, as hipóteses, bens e serviços tributados sejam auferidos com base em mecanismos de Análise de Impacto e Resultado Regulatório.” (grifos nossos)

Assim sendo, percebe-se, do inciso VI, que foi proposta a reavaliação do Imposto Seletivo a cada três anos, nos termos do §16 do artigo 37 da Constituição Federal, o qual prevê que os órgãos da administração pública devem realizar avaliação das políticas públicas, inclusive com divulgação do objeto a ser avaliado e dos resultados alcançados. Nesse sentido, os resultados alcançados, as hipóteses, bens e serviços tributados deveriam ser auferidos com base em mecanismos de Análise de Impacto e Resultado Regulatório.

⁵⁶⁹Disponível

em:

<[⁵⁷⁰ § 16. Os órgãos e entidades da administração pública, individual ou conjuntamente, devem realizar avaliação das políticas públicas, inclusive com divulgação do objeto a ser avaliado e dos resultados alcançados, na forma da lei.](https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9486520&ts=1704219858814&disposition=inline&ts=1704219858814&_gl=1*qjq29n*_ga*NjI5OTExMzM3LjE3MDQzMMD2NDM.*_ga_CW3ZH25XMK*MTcwNDMwMzY0Mi4xLjEuMTcwNDMwNDc5OC4wLjAuMA>”. Acesso em: 05 jan. 2024.</p>
</div>
<div data-bbox=)

A justificativa apresentada pela Emenda n° 596 é de que, justamente por se tratar de um instrumento de política pública, o Imposto Seletivo deve observar os ditames do artigo 37, §16 da Constituição Federal, de modo que a revisão periódica dos efeitos dos benefícios garanta a eficiência indutora e evite que se torne um mero sobrecusto sobre bens e serviços cuja demanda possua elevado grau de inelasticidade e não varie significativamente com técnicas indutoras.

Assim, a AIR permitiria que, antes da instituição do Imposto Seletivo e da fixação da sua alíquota, fossem observadas regras de transparência e participação dos agentes afetados, de forma que fossem definidos os objetivos e estimativas que a tributação pretende alcançar, como: os benefícios da redução do consumo de determinados bens; a compensação dos efeitos por esse gerados; e os impactos nas condições de concorrência com outros produtos substitutos.

Da mesma maneira, a ARR serviria para avaliar se os objetivos e estimativas da tributação foram alcançadas, permitindo investigar a ocorrência de efeitos colaterais ou inesperados. Além disso, garante aos contribuintes os meios para apurar e questionar a eficiência da medida extrafiscal em relação aos custos suportados pela sua incidência.

Assim, a emenda se justificava na necessidade de constitucionalizar a obediência às boas práticas no âmbito do Sistema Tributário Nacional, promovendo eficiência, proporcionalidade e isonomia tributária na regulamentação desse novo imposto, em defesa da livre concorrência, da atração de investimentos e dos contribuintes.

Do mesmo modo, a Emenda n° 06⁵⁷¹, que também propunha limites ao Imposto Seletivo, previa a necessidade, para a instituição do Imposto Seletivo, da prévia avaliação de impacto regulatório e consulta pública, na forma da lei, e, após sua instituição, a alteração das alíquotas só teria eficácia se precedida também de avaliação de impacto regulatório e consulta pública, nos termos da lei. Como segue:

Art. 1° Acrescentem-se os incisos IV, V e VI ao § 6° do art. 153:

“Art. 153

.....

§ 6°

“IV - será proporcional aos prejuízos, observando a substitutibilidade e o tratamento isonômico de bens e serviços;

V – apenas será instituído, após avaliação de impacto regulatório e consulta pública, nos termos da lei.

VI – após instituído, a faculdade de alterar as alíquotas a que se refere o §1° só terá eficácia se precedida de avaliação de resultado regulatório e consulta pública, nos termos da lei.” (NR)

571

Disponível

em:

<

Em sentido similar, a Emenda n^o 327⁵⁷² previu um delineamento mais detalhado do Imposto Seletivo. Apesar de não trazer a previsão de realização de Análise de Impacto Regulatório na proposta de Emenda à PEC 132/2019, traz, explicitamente, na justificativa da Emenda, a necessidade de se pautar a instituição do imposto em processo decisório orientado por evidências, e de sua eficácia ser periodicamente revisada.

Assim, afirma-se que, para que o Imposto Seletivo seja fiel à sua finalidade e permita controlar os efeitos concretos da sua cobrança na redução da externalidade, é necessário que o potencial prejuízo à saúde e ao meio ambiente seja comprovado no momento da sua instituição, ou seja, ex ante, diante dos consensos científicos e estudos que fundamentem a utilização do Imposto Seletivo na redução da externalidade. Do mesmo modo, haveria necessidade de implementação da análise ex post, com revisões periódicas da medida, nos termos do artigo 37, §16 da Constituição Federal.

Nesse sentido, afirma que são diretrizes da governança voltada às políticas públicas: (i) avaliar sua concepção; (ii) monitorar o desempenho; (iii) avaliar propostas de alteração; e (iv) observar processo decisório orientado por evidências, além da conformidade legal e da qualidade regulatória, dentre outros.

Apesar de não terem sido aprovadas, com a previsão expressa da necessidade de Análise de Impacto Regulatório para a instituição do Imposto Seletivo, é certo que, a partir das considerações apresentadas acima, é possível defender, ainda assim, sua aplicação, como forma de orientação na escolha da medida regulatória e também de controle contínuo dos efeitos indutores. Representará um auxílio ao regulador na tomada de decisão, ao se demonstrar os custos e benefícios das alternativas existentes, além de reforçar a credibilidade e confiança da população nas instituições reguladoras e nos decisores políticos, ao aumentar a legitimidade da medida regulatória diante de maior robustez e fundamentação da regulação.

572

Disponível

em:

<https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9477037&ts=1704219854361&disposition=inline&ts=1704219854361&_gl=1*1bpgvt*_ga*NjI5OTExMzM3LjE3MDQzMDM2NDM.*_ga_CW3ZH25XMK*MTcwNDMwMzY0Mi4xLjEuMTcwNDMwNjA2NS4wLjAuMA>. Acesso em: 05 jan. 2024.

CONCLUSÕES

Diante das ideias expostas neste trabalho, conclui-se que o Imposto Seletivo, previsto pela Reforma Tributária a partir da Emenda Constitucional nº 132/2023 se trata de um imposto com finalidade extrafiscal, caracterizando-se por uma intervenção do Estado sobre o Domínio Econômico via indução, promovendo desestímulos aos contribuintes quanto ao consumo de bens e serviços prejudiciais à saúde e ao meio ambiente.

Com efeito, superou-se a ideologia de que o Estado seria mero vigilante de uma economia que se autorregulava, vigendo um modelo a partir do qual o Estado passa a desempenhar papel ativo nas realizações do campo econômico, assumindo responsabilidades para a condução e funcionamento das forças econômicas.

A intervenção sobre o Domínio Econômico por indução dá-se mediante normas jurídicas dispositivas, dotadas de menor cogência. São normas promocionais que promovem estímulos positivos ou negativos para que os agentes econômicos empreendam determinadas condutas. Insere-se, portanto, na concepção ampla de regulação, correspondendo ao condicionamento, coordenação e disciplina da atividade privada.

A tributação extrafiscal, em sentido amplo, é aquela que possui função diversa da mera arrecadação de fundos para custeio da atividade estatal, e, em sentido estrito, terá função de estímulo ao comportamento dos indivíduos. Assim, o Imposto Seletivo, como tributo extrafiscal, possui uma finalidade persuasiva e dissuasória, na medida em que dissuade o contribuinte para que não realize as condutas que gerem maior tributação, por serem consideradas prejudiciais e indesejadas.

Com efeito, a Reforma Tributária (EC nº 132/2023), ao prever, no artigo 153, inciso VIII da Constituição Federal, o Imposto Seletivo, traz a possibilidade de incidência de um imposto extrafiscal sobre a produção, extração, comercialização ou importação de produtos e serviços prejudiciais à saúde e ao meio ambiente.

Como características desse tributo, terá incidência monofásica; não integrará sua própria base de cálculo, mas integrará o dos tributos previstos nos arts. 155, II (ICMS), 156, III (ISS), enquanto ainda vigentes, e arts. 156-A (IBS) e 195, V (CBS); poderá ter o mesmo fato gerador que outros tributos e terá alíquota fixadas em lei ordinária, que podem ser específicas, por unidade de medida adotada, ou ad valorem.

Incidirá sobre a produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente. Ademais, incidirá também sobre operações envolvendo derivados de petróleo, combustíveis e minerais, o que é reforçado pela previsão do

Inciso VII do §6º do art. 153 e do artigo 155, §3º, com a limitação de que a alíquota máxima seja de 1% do valor de mercado do produto. O inciso I do §6º do art. 153, por sua vez, prevê expressamente que não incidirá sobre as exportações, nem operações com energia elétrica e telecomunicações.

Quanto à utilização do Imposto Seletivo no combate das desigualdades regionais e incentivo da Zona Franca de Manaus e Áreas de Livre Comércio, certo é que, inicialmente, a Câmara havia previsto a incidência do Imposto Seletivo – e a majoração de suas alíquotas – sobre produtos concorrentes de fora da região da Zona Franca de Manaus ou das Áreas de Livre Comércio, a fim de garantir tratamento favorecido às operações originadas nessas áreas incentivadas. Em seguida, o relator da PEC substituiu o imposto seletivo por Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico. Contudo, ao final, foram excluídos ambos os instrumentos, prevendo-se que é de responsabilidade da lei complementar da CBS e do IBS estabelecer os mecanismos necessários para garantir a vantagem competitiva da Zona Franca de Manaus ou das Áreas de Livre Comércio.

Diversas tentativas de emendas ao texto da PEC 45/2019 visaram ampliar ou restringir o âmbito de incidência do Imposto Seletivo. Como exemplo de ampliação, cite-se Emenda nº 409, que objetivava a previsão expressa da incidência do Imposto sobre armas e munições; a Emenda nº 497, que previa a incidência do Imposto Seletivo sobre as exportações no caso de aplicação de impostos de ajuste de fronteira pelos países de destino.

Por outro lado, visavam excluir incidências: a Emenda nº 394, que intentava vedar a tributação das bicicletas; a Emenda nº 348, que sugere a retirada da exceção dos serviços de telecomunicações, considerando que já não seriam objeto deste imposto; a Emenda nº 400 trazia a previsão de que o Imposto Seletivo não incidiria sobre “operações com bens e serviços essenciais, nos termos da lei”, citando, como exemplos, medicamentos, energia e outros recursos importantes para provisão da dignidade humana; a Emenda nº 475, que previa a exclusão da incidência do Imposto Seletivo dos insumos agropecuários e agrícolas, alimentos destinados ao consumo humano e produtos de higiene pessoal; e a Emenda nº 598, que previa a exclusão do Imposto Seletivo sobre operações relativas a serviços de telecomunicação, energia elétrica, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.

Não foram aprovadas essas emendas, sendo certo que visavam a criar a possibilidade de exclusão a bens e serviços de forma desnecessária, considerando que a própria lei complementar, ao definir as hipóteses de incidência, excluirá os bens e serviços que compreender alheios à conceituação de bens e serviços prejudiciais à saúde e ao meio ambiente.

Com efeito, o constituinte delegou à lei complementar a regulamentação do Imposto Seletivo, exercendo, assim, sua função de edição de normas gerais de Direito Tributário (artigo 146, inciso III, CF), pois definirá a lei complementar quais são os bens e serviços considerados prejudiciais à saúde e ao meio ambiente, que justificarão a incidência do Imposto Seletivo. Essa lei complementar deverá observar os limites constitucionais, afinal, a liberdade de configuração do legislador não é total, mas nasce, na Constituição, delimitada por regras e princípios que garantem direitos fundamentais aos contribuintes.

Salienta-se que a previsão do artigo 153, inciso VIII quanto ao Imposto Seletivo apresenta conceitos jurídicos indeterminados, abrindo margem de apreciação para a definição de seu significado. Haverá uma zona de certeza positiva, em que o bem ou serviço certamente é prejudicial à saúde e ao meio ambiente; uma zona de certeza negativa, em que há segurança da exclusão do conceito, ou seja, bens que seguramente não são prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente; e por fim, uma zona de incerteza, quando há a margem de livre apreciação do legislador complementar, que poderá valorar o bem ou serviço que incluirá no âmbito de incidência do Imposto Seletivo.

Contudo, ainda que haja a margem de livre apreciação no âmbito da zona de incerteza, é certo que se faz necessário o estabelecimento de limites e formas de controle do Imposto Seletivo, considerando que se trata de um tributo extrafiscal que pode apresentar alguns riscos. Dentre eles, cite-se a utilização falaciosa de fins extrafiscais, sob a alegação de indução de comportamentos desejados, mas com o real intuito de aumentar a arrecadação; a não alteração de comportamentos pelos contribuintes, que podem realizar a “compra” da conduta indesejada, ou em razão da inelasticidade do consumo do objeto tributado; a erosão das garantias fundamentais do contribuinte; a abertura para captura de grupos de interesse e pressão na definição dos bens tributáveis; e a possível conversão do tributo em uma “multa disfarçada”.

Como parâmetros de controle do Imposto Seletivo, são propostos a observância de princípios constitucionais e o controle dos efeitos da medida.

Os princípios a serem observados são tanto os referentes à Ordem Econômica (artigo 170, CF) quanto os tributários, considerando-se que a tributação extrafiscal se trata de intervenção do Estado sobre o Domínio Econômico, devendo seguir os princípios da Ordem Econômica, mas não deixa de possuir natureza tributária, se sujeitando aos cânones tributários e seus princípios, portanto.

Assim sendo, serão observados o princípio da soberania nacional (art. 170, CF); da propriedade privada e função social da propriedade (art. 5º, XXII e XXIII, CF e art. 170, II e III, CF); da livre concorrência (art. 170, IV); da defesa do consumidor (art. 5º, XXXII; art. 24,

VIII; art. 150, §5º; art. 48, ADCT); da defesa do meio ambiente (art. 170, VI; 225; 5º, LXXIII; 23, VI e VII; 24, VI e VIII; 129, III; 174, §3º; 200, VIII e 216, V, CF); da redução das desigualdades regionais e sociais (art. 3º, III, CF); da busca do pleno emprego (art. 170, VIII; art. 6º, caput, CF); e do tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte (art. 170, IX; 146, III, “d”, CF).

Ademais, deve-se observar o princípio da igualdade, de modo que somente será tolerado o trato diferenciado quando for destinado a assegurar a realização de um fim prestigiado pelo ordenamento jurídico (proteção à saúde e ao meio ambiente); ademais, somente será possível erigir critério de discriminação que mantenha relação de pertinência lógica com a finalidade a que se destina a medida; deve-se constatar a existência de diferença real e relevante entre os sujeitos alvo de desequiparação; e, por fim, a preservação da igualdade demanda especial atenção ao fator de discriminação ou elemento indicativo do critério de discriminação.

Do mesmo modo, como demonstrado, apesar de parte da doutrina compreender que as normas extrafiscais, apesar de formalmente veiculadas em normas tributárias, não pertencem materialmente ao Direito Tributário, mas ao Direito Econômico Social ou outros ramos do direito, de modo que não lhes seria aplicável o princípio da capacidade contributiva, mas outros princípios que justificassem o abandono do primeiro, defende-se, neste trabalho, a necessidade de observância do princípio da capacidade contributiva. Afinal, em sendo o Imposto Seletivo um tributo extrafiscal, deve se submeter às limitações e controles impostos pelo direito tributário. Dessa forma, conclui-se pela impossibilidade de imposição tributária de situação que não demonstre capacidade contributiva.

Na mesma toada, deve a tributação extrafiscal observar a proibição da utilização do tributo com efeito de confisco (art. 150, inciso IV, CF), considerando-se que existe a necessidade de se estipular um limite máximo para a pretensão tributária, em consonância com o direito de propriedade (art. 5º, XXII, CF).

Além desses princípios, a validade do Imposto Seletivo depende de se perpassar pelos testes da proporcionalidade, instrumento de controle das medidas legislativas, administrativas e judiciárias do Estado, para vedar o arbítrio e proibir o excesso. Dessa forma, deve o Imposto Seletivo observar três premissas: a) a medida deve ser adequada à consecução do fim justificativo da tributação; b) deve ser necessária, pois deve ser a menos restritiva dentre as igualmente adequadas para atingir o fim; c) deve ser proporcional, quando as vantagens forem proporcionais às desvantagens advindas da adoção da medida.

Ademais, o princípio da razoabilidade deve ser observado em suas três acepções: como equivalência, exigindo-se equivalência entre a medida adotada e o critério que a dimensiona;

como equidade, devendo a tributação do Imposto Seletivo se atentar ao caso concreto dos contribuintes, para que não haja uma tributação generalizante que desconsidere eventuais características individuais que excluam determinados contribuintes da tributação indutora; e a razoabilidade como congruência, com harmonização das normas com suas condições externas de aplicação.

Assim, o Imposto Seletivo deve estar em consonância com a realidade, ou seja, a causa escolhida para a atuação estatal deve ser existente e suficiente (sendo as regras consentâneas com a realidade jurídica e econômica), com a necessidade de fundamentação dessa escolha, a qual deve ser constantemente revisada, a fim de que não haja anacronismo.

Por fim, é necessário que haja o controle dos efeitos do Imposto Seletivo, norma tributária extrafiscal, sob pena de se configurar uma norma inválida, porquanto inadequada e inefetiva.

Como proposta para a regulação dos efeitos, apresenta-se a Análise de Impacto Regulatório (AIR), prevista atualmente na Lei nº 13.874/2019 (Lei de Liberdade Econômica), Lei nº 13.848/2019 (Lei das Agências Reguladoras) e Decreto nº 10.411/2020, conceituada pela OCDE como uma ferramenta política fundamental utilizada para estabelecer informações detalhadas sobre os efeitos das medidas regulatórias em termos de custos e benefícios.

Dessa forma, auxilia os reguladores na instituição da regulação, a fim de que seja uma escolha informada, justificada e transparente, pautada pela participação dos envolvidos (pois poderá haver realização de consulta pública) e pela avaliação dos impactos esperados. Do mesmo modo, o mesmo procedimento se aplica para uma avaliação ex-post, ou seja, uma Avaliação de Resultado Regulatório, com constante monitoramento da medida regulatória, estudando-se a pertinência de sua manutenção ou não.

Ora, no caso de um tributo extrafiscal como o Imposto Seletivo, é certo que está sendo utilizado com propósito regulatório, sendo instaurado ato normativo que afeta o interesse dos agentes econômicos e contribuintes, de forma que se percebe a necessidade de se analisar os seus possíveis efeitos e verificar a razoabilidade do seu impacto econômico. Do mesmo modo, imprescindível se mostra o posterior monitoramento dos efeitos e da eficácia da tributação.

O único possível óbice a essa aplicação poderia ser o Decreto nº 10.411/2020 (que regulamenta a AIR trata nos arts. 5º da Lei nº 13.874/19, e 6º da Lei nº 13.848/19), o qual prevê, em seu artigo 3º, §1º, que, no âmbito da administração tributária da União, somente há obrigação da realização da AIR para atos normativos que instituam ou modifiquem obrigação acessória. E, em seu artigo 3º, §3º, inciso III, que a obrigatoriedade de realização de AIR não se aplica aos atos normativos “que disponham sobre execução orçamentária e financeira”.

Defende-se nesse trabalho que se trata de previsão de restrição que não encontra legitimidade no sistema jurídico e no ambiente regulatório brasileiro. Em primeiro lugar, porque as Leis nº 13.874/19 e nº 13.848/19 não possuem qualquer previsão limitando a realização da AIR no âmbito da tributação extrafiscal. Em segundo lugar, as restrições previstas no Decreto nº 10.411/2020, artigo 3º, §§1º e 3º, III, com relação a matéria tributária, vão de encontro às boas práticas de governança regulatória. E, em terceiro lugar, vão de encontro às normas básicas de responsabilidade fiscal em termos renúncia de receita/gasto tributário, que demandam a estimativa do seu impacto orçamentário e financeiro.

Assim sendo, faz-se necessária modificação do Decreto nº 10.411/2020, para permitir a Análise de Impacto Regulatório de forma irrestrita sobre matéria tributária (bem como financeira e orçamentária); ou modificação da própria Lei nº 13.874/2019; ou a edição de outra lei nesse sentido.

Ademais, exemplos de aplicação de Análise de Impacto Regulatório no âmbito tributário, para implementação de medida com finalidade indutora, regulatória, como a da Procuradoria da Fazenda Nacional quanto à implementação do Cadastro Fiscal Positivo como forma de sanção premial, demonstram a possibilidade de adoção também para o Imposto Seletivo, como já propugnavam diversas Emendas à PEC 45/2019 (como a Emenda nº 596, a Emenda nº 06 e a Emenda nº 327), argumentando-se pela necessidade de se pautar a instituição do imposto em processo decisório orientado por evidências, e de sua eficácia ser periodicamente revisada.

Assim, conclui-se que é possível – e desejável – a aplicação da Análise de Impacto Regulatório ao direito tributário regulador, na instituição de tributos extrafiscais e do Imposto Seletivo, especificamente. Podendo ser, portanto, importante instrumento a demonstrar que os princípios constitucionais, como os da ordem econômica e os da igualdade, capacidade contributiva, proibição do efeito de confisco, proporcionalidade e razoabilidade, são efetivamente atendidos na implementação desta medida tributária regulatória.

REFERÊNCIAS

ADAMY, Pedro. Instrumentalização do Direito Tributário. In: ÁVILA, Humberto. **Fundamentos do Direito Tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012.

ALABERN, Juan Enrique Varona. **Extrafiscalidad y dogmática tributaria**. Madrid: Marcial Pons, 2009.

ANDRADE, Eduardo de Carvalho. Externalidades. In: BIDERMAN, Ciro e ARVANTE, Paulo (org.). **Economia do setor público no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

ARAGÃO, Alexandre Santos de. **Agências Reguladoras e a Evolução do Direito Administrativo Econômico**. 3ª Edição. Rio de Janeiro. Editora Forense, 2002.

ÁVILA, Humberto. O Princípio da Isonomia em Matéria Tributária. In: TÔRRES, Heleno Taveira. **Tratado de Direito Constitucional Tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros de Carvalho**. São Paulo: Saraiva, 2005.

_____. **Fundamentos do Direito Tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012.

_____. **Teoria dos Princípios**. 21ª ed. São Paulo: Malheiros, 2022.

_____. **Teoria da Igualdade Tributária**. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2021.

BALDWIN, Robert; CAVE, Martin; LODGE, Martin. **The Oxford Handbook of Regulation**. New York: Oxford University Press, 2010.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 16ª ed., Atualizada por Dejalma de Campos. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

BARBOSA, Cesar Duarte; FALCÃO, Maurin Almeida. Seletividade tributária e política fiscal. **Revista do Mestrado em Direito da Universidade Católica de Brasília**, v. 9, n. 2, p. 181-211, 2015. Disponível em: <<https://portalrevistas.ucb.br/index.php/rvmd/article/view/6653>>. Acesso em 04 jan. 2024.

BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e Aplicação da Constituição**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BENSOUSSAN, Fábio; GOUVÊA, Marcus De Freitas; LUZ, Reinaldo Diogo. **Manual de Direito Econômico**. 7ª ed. São Paulo: Editora JusPodivm, 2023, p. 29.

BLANCHET, Luiz Alberto; BUBNIAK, Priscila Lais Ton. Análise de Impacto Regulatório: uma ferramenta e um procedimento para a melhoria da regulação. In: **Pensar – Revista de Ciências Jurídicas**, v. 22, n. 3, 2017. Disponível em: <<https://periodicos.unifor.br/rpen/article/view/4219>>. Acesso em: 05 nov 2023.

BOMFIM, Diego Marcel Costa. **Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle**. 2014. Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014.

BRASIL. Ministério da Economia. **Guia para Elaboração de Análise de Impacto Regulatório (AIR)**. Brasília, DF: Presidência da República, 2021. Disponível em: <<https://www.gov.br/mma/pt-br/aceso-a-informacao/analise-de-impacto-regulatorio-2013-air-1/guia-para-elaboracao-de-air-2021.pdf>>. Acesso em: 05 nov. 2023.

_____. Ministério da Saúde. **Saúde Brasil 2018 - uma análise de situação de saúde e das doenças e agravos crônicos: desafios e perspectivas**. Brasília: Ministério da Saúde, 2019.

_____. Subchefia de Análise e Acompanhamento de Políticas Governamentais et al. **Diretrizes Gerais e Guia Orientativo para a Elaboração de Análise de Impacto Regulatório – AIR**. Brasília, DF: Presidência da República, 2018. Disponível em: <https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/air/guias-e-documentos/diretrizesgeraisguiaorientativo_AIR_semlogo.pdf>. Acesso em: 05 nov. 2023.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.643-1**. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266708>>. Acesso em: 08 jan. 2023.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 6362**. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5886574>>. Acesso em: 08 jan. 2023.

_____. Supremo Tribunal Federal, **Recurso Extraordinário 159.026**. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1553262>>. Acesso em: 28 outubro de 2023.

_____. Supremo Tribunal Federal, **Recurso Extraordinário 714.139/SC**. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=759632154>>. Acesso em: 04 jan. 2024.

CALIENDO, Paulo; CAVALCANTE, Denise Lucena; CATARINO, João Ricardo (Orgs.). **Tributação das bebidas adoçadas: extrafiscalidade em prol da saúde**. Porto Alegre: Editora Fundação Fênix, 2022.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional**. Coimbra: Almedina, 1995.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. 8ª Ed. São Paulo: Editora Noeses, 2021.

CASÁS, José Osvaldo. “Princípios no Direito Tributário”. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). **Princípios e Limites da Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 294-320.

CHANG, Ha-Joon. The economics and politics of regulation. **Cambridge Journal of Economics**, v. 21, n. 6, p. 703-728, 1997.

CHEN, Duanjie. **The Framework for Assessing Tax Incentives: a Cost-Benefit Analysis Approach**. New York: United Nations, 2015. Disponível em: <https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/04/2015TIBP_PaperChen.pdf>. Acesso em: 05 nov. 2023.

COELHO, Sasha Calmon Navarro. A Lei Complementar como agente normativo ordenador do sistema tributário e da repartição das competências tributárias. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais**, 2000, 313-338. Disponível em: <<https://revista.direito.ufmg.br/index.php/revista/article/download/1150/1083>>. Acesso em 04 jan. 2023.

CORREIA NETO, Celso de Barros. **Tributação das bebidas açucaradas no Brasil: caminhos para sua efetivação**. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2019. Disponível em: <<https://bd.camara.leg.br/bd/handle/bdcamara/39520>>. Acesso em: 23 fev 2024.

CORRÊA, Walter Barbosa. **Contribuição ao estudo da extrafiscalidade**. 1964. Tese (Livro-docência) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 1964.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Proibição de tributos com efeito de confisco**. 2005. Tese (Doutorado) - Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2005.

DOMINGUES, José Marcos. **Direito Tributário e Meio Ambiente**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2007.

ELALI, André de Souza Dantas. **Tributação e desenvolvimento econômico regional: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais**. 2006. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2006.

_____. “Um Exame da Desigualdade da Tributação em face dos Princípios da Ordem Econômica”. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). **Princípios e Limites da Tributação 2 – Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 223-249.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. **A extrafiscalidade e a concretização do princípio da redução das desigualdades regionais**. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

FELDSTEIN, Martin. Effects of Taxes on Economic Behavior. NBER Working Paper n. 13745. Massachusetts: **National Bureau of Economic Research**, 2008. Disponível em: <<https://www.nber.org/papers/w13745>>. Acesso em: 04 nov 2023.

FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. **Direito constitucional: liberdade de fumar, privacidade, estado, direitos humanos e outros temas**. 1ª ed., São Paulo: Manole, 2007.

_____. “Obrigação tributária acessória e limites de imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do Estado”. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). **Princípios e Limites da Tributação 2 – Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 715-735.

FERRAZ, Roberto. “O Princípio da Capacidade Contributiva na Tributação Ambientalmente Orientada”. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). **Princípios e Limites da Tributação 2 – Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 517-562.

FIANI, Ronaldo. **Teoria da Regulação Econômica: Estado Atual e Perspectivas Futuras**. Rio de Janeiro: Instituto de Economia/Universidade Federal do Rio de Janeiro. Disponível em: <<https://pantheon.ufrj.br/bitstream/11422/17141/1/RFiani.pdf>>. Acesso em: 04 nov 2023.

FUSO, Rafael Correia. **Seletividade Tributária**. 2006. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2006.

GIANNELLA, Gustavo Di Cesare. **A extrafiscalidade como instrumento de política pública no Brasil: análise da tributação de bebidas alcoólicas**. 2017. Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal do ABC, São Bernardo do Campo, SP, 2017.

GONZÁLEZ, Luis Manuel Alonso. **Los Impuestos Autonomicos de caracter extrafiscal**. Madrid: Marcial Pons, 1995.

GRABOSKY, Peter N. Counterproductive Regulation. **International Journal of the Sociology of Law**, p. 347-369, 1995

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988 (interpretação e crítica)**. 14ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

GRECO, Marco Aurelio. Contribuições de intervenção no domínio econômico: parâmetros para sua criação. In: _____. (coord.). **Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins**. São Paulo: Dialética, 2011, p. 11-31.

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS DE CONCORRÊNCIA CONSUMO E COMÉRCIO INTERNACIONAL - IBRAC. **Institucionalização e prática da Análise de Impacto Regulatório no Brasil**. São Paulo: IBRAC, 2019. Disponível em: <<https://biblioteca.cade.gov.br/cgi-bin/koha/opac-retrieve-file.pl?id=2b7e7b3b2841c87b9b95c3923aed4eef>>. Acesso em: 05 nov. 2023.

KAPLOW, Louis. **The Theory of Taxation and Public Economics**. Princeton: Princeton University Press, 2010. Disponível em: <https://www.researchgate.net/publication/263308581_Louis_Kaplow_The_theory_of_taxation_and_public_economics>. Acesso em: 05 nov. 2023.

LEÃO, Martha Toribio. **Controle da extrafiscalidade**. Série Doutrina Tributária, v. XVI. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

LEVMORE, Saul. From Helmets to Savings and Inheritance Taxes: Regulatory, intensity, Information Revelation and Internalities. **Colloquium on Tax Policy and Public Finance**. University of Chicago Law Review, v. 81, art. 11, 2014.

MACHADO, Hugo de Brito. “Ordem Econômica e Tributação”. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). **Princípios e Limites da Tributação 2 – Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p; 373-396.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Reforma Tributária comentada e comparada: Emenda Constitucional 132, de 20 de dezembro de 2023**. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2024.

MELLO, Celso Antônio Bandeira. **Curso de Direito Administrativo**. 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

_____. **O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**, 3ª edição, 9ª tiragem, São Paulo: Malheiros, 2001.

MELO JÚNIOR, Roberto Gomes de Albuquerque. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**: conteúdo, aplicação, limites e exame de implementação à luz da teoria dos jogos. 2010. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito do Recife, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2010.

MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. **Extrafiscalidade**: análise semiótica. 2009. Tese (Doutorado) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

MENDES, Gilmar Ferreira.; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 18 ed. São Paulo: Saraiva, 2023.

_____. **Direitos Fundamentais e Controle de Constitucionalidade**. Ed. Saraiva: São Paulo, 2007, pg. 194.

MENEGUIN, Fernando B.; BIJOS, Paulo Roberto Simão. **Avaliação de Impacto Regulatório** – como melhorar a qualidade das normas. Brasília: Núcleo de Estudos e Pesquisas/CONLEG/Senado, 2016. Disponível em: <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/519163>>. Acesso em: 05 nov. 2023.

MONCADA, Luis S. Cabral de. **Direito Económico**. 5ª ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2007.

MOREIRA, Egon Bockman. Passado, presente e futuro da regulação econômica no Brasil. **Revista de Direito Público da Economia**, v. 44, p. 87-118, 2013.

OLLERO, Gabriel Casado. **Los fines no fiscales de los tributos em el ordenamiento español**. Facultad de Derecho, Universidad Panamericana, 1991. Disponível em: <<https://revistas-colaboracion.juridicas.unam.mx/index.php/ars-iuris/article/view/2005/1887>>. Acesso em: 30 out. 2023.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). **Building an institutional framework for regulatory impact analysis**. Version 1.1. Regulatory Policy Division Directorate for Public Governance and Territorial Development. Paris, 2008. Disponível em: <<https://www.oecd.org/gov/regulatory-policy/40984990.pdf>>. Acesso em: 08 nov. 2023.

_____. **Consumption Tax Trends**, 2022. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/sites/6525a942-en/1/3/3/index.html?itemId=/content/publication/6525a942-en&_csp_=9be05a02fe0e4dbe2c458d53fbfa33b&itemIGO=oecd&itemContentType=book#section-d1e38378>. Acesso em: 04 jan. 2024.

_____. **Regulatory impact analysis: best practices in OECD countries**. Paris, 1997. Disponível em: <<https://www.oecd.org/regreform/regulatory-policy/35258828.pdf>>. Acesso em: 08 de nov. 2023.

PAPADOPOLO, MARCEL. Um passo adiante: contributo para a compreensão do controle das medidas tributárias extrafiscais e do papel desempenhado pela capacidade contributiva neste contexto. In: ÁVILA, Humberto. **Fundamentos do Direito Tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012.

PIGOU, Arthur Cecil. [1920]. *The Economics of Welfare*. London, Macmillan, 1932. **The Oline Library of Liberty**. Disponível em <https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4154221/mod_resource/content/0/Pigou-The_Economic_of_Welfare_1920.pdf>. Acesso em: 20 dez. 2023.

PORTO, Antônio José Maristrello; GAROUPA, Nuno; GUERRA, Sérgio. Análise de Impacto Regulatório: Dimensões Econômicas de sua Aplicação. **Economic Analysis of Law Review**, v. 10, n. 2, p. 173-190, maio-ago. 2019. Disponível em: <<https://portalrevistas.ucb.br/index.php/EALR/article/view/10524>>. Acesso em: 05 nov. 2023.

ROTHMANN, Gerd Willi. O princípio da legalidade tributária. **Revista Da Faculdade De Direito, Universidade De São Paulo**, 67, 1972, p. 231-268. Disponível em <<https://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/66651>>. Acesso em 02 jan. 2023.

_____. Tributação, Sonegação e Livre Concorrência. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). **Princípios e Limites da Tributação 2 – Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 331-370.

SADDY, André; et al. **Discricionariedade na área Educacional**. Rio de Janeiro: Centro para Estudos Empírico-Jurídicos (CEEJ), 2020.

SALGADO, Lucia Helena; BORGES, Eduardo Bizzo de Pinho. Análise de Impacto Regulatório: uma abordagem exploratória. Texto para Discussão 1463, **Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea)**, Brasília, 2010. Disponível em: <<https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/2669>>. Acesso em: 05 nov. 2023.

SARLET, Ingo Wolfgang. **Curso de Direito Constitucional**. 6ª Edição, São Paulo: Saraiva, 2017.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**, 8ª ed., São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

_____. Direito tributário e ordem econômica. In: TÔRRES, Heleno Taveira. **Tratado de Direito Constitucional Tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros de Carvalho**. São Paulo: Saraiva, 2005.

_____. Live concorrência e tributação. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário** - v. 11. São Paulo: Dialética, 2007.

_____. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

_____. “Tributação e indução econômica: os efeitos econômicos de um tributo como critério para sua constitucionalidade”. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). **Princípios e Limites da Tributação 2 – Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p; 139-164.

SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro. Proposta de um modelo de Análise de Impacto Regulatório da tributação indutora com base na experiência da Nova Zelândia. **Cadernos da Escola Nacional de Administração Pública - ENAP**. Coleção: regulação. Caderno nº 116. Disponível em: <<http://repositorio.enap.gov.br/handle/1/7271>> Acesso em: 20 out. 2023.

SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. Direito tributário e análise econômica do direito: contribuições e limites. **Revista da FESDT**. Porto Alegre, nº 3, p. 185-205, jan./jun. 2009. Disponível em: <<https://fesdt.org.br/docs/revistas/3/artigos/11.pdf>>. Acesso em: 05 nov. 2023.

SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel. **Direito Constitucional: Teoria, história e métodos de trabalho**. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

TABOADA, Carlos Palao. El principio de capacidad contributiva como criterio de justicia tributaria: aplicación a los impuestos directos y indirectos”. In: TÓRRES, Heleno Taveira. **Tratado de Direito Constitucional Tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros de Carvalho**. São Paulo: Saraiva, 2005.

TAVARES, André Ramos. **Direito constitucional econômico**. 3. ed. São Paulo: Método, 2011.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito tributário (Steuerecht)**. Vol. 1, Tradução da 18ª edição alemã, de Luiz Dória Furquim. Sérgio Antonio Fabris Editor, Porto Alegre, 2008.

TIPKE, Klaus. Princípio de Igualdade e Ideia de Sistema no Direito Tributário. In: **Direito Tributário**. Estudos em Homenagem ao Prof Ruy Barbosa Nogueira. Brandão Machado (coord.), São Paulo, Saraiva, 1984.

TORRES, Heleno Taveira. **Desenvolvimento, meio ambiente e extrafiscalidade no Brasil**. Videre, Dourados, ano 3, v. 6, jul./dez. 2011, p. 11-52.

_____. **Tratado de Direito Constitucional Tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros de Carvalho**. São Paulo: Saraiva, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 16ª Ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

_____. “Interação entre Princípios Constitucionais Tributários e Princípios da Ordem Econômica”. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). **Princípios e Limites da Tributação 2 – Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p; 491-516.

_____. **Sistemas Constitucionais Tributários**, Rio de Janeiro, Forense, 1986.

VASCONCELOS, Breno; SHINGAI, Thais Romero Veiga. Por que o imposto seletivo deve integrar as bases de cálculo do IBS e da CBS? **Jota**, 2023. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/por-que-o-imposto-seletivo-deve-integrar-as-bases-de-calculo-do-ibs-e-da-cbs-06112023>>. Acesso em 03 jan. 2023.

VELLOSO, ANDREI PITTEN. Justiça Tributária. In: ÁVILA, Humberto. **Fundamentos do Direito Tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012.

WORLD HEALTH ORGANIZATION (WHO). **Alcohol**. WHO. 9 maio de 2022. Disponível em: <https://www.who.int/news-room/fact-sheets/detail/alcohol/?gad_source=1&gclid=CjwKCAiA3JCvBhA8EiwA4kujZjK8k4xUCCPMbMAAtR3hhny6of8XqxDfMUzob0h64GajtIo1npCE1EhoCwrcQAvD_BwE>. Acesso em 03 março 2024.

_____. **Fiscal Policies for Diet and Prevention of Noncommunicable Diseases**. Technical Meeting Report. 5–6 May 2015, Geneva, Switzerland, 2016. Disponível em: <https://www.who.int/docs/default-source/obesity/fiscal-policies-for-diet-and-the-prevention-of-noncommunicable-diseases-0.pdf?sfvrsn=84ee20c_2#:~:text=The%20main%20fiscal%20policy%20interventions,and%20For%20other%20healthy%20foods>. Acesso em: 03 março 2024.

_____. **Obesity and overweight**. WHO. 16 fevereiro 2018. Disponível em: <<https://www.who.int/news-room/fact-sheets/detail/obesity-and-overweight>>. Acesso em 02 março 2024.

ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. 1ª ed., São Paulo: Quartier Latin, 2004.