

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO**

EVANDRO BORDIGNON

**EXTRAFISCALIDADE NA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO
Análise das propostas reformistas de adoção de alíquotas indiferenciadas e
extinção de incentivos fiscais perante os princípios e objetivos constitucionais**

Florianópolis – SC

2022

EVANDRO BORDIGNON

EXTRAFISCALIDADE NA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO
Análise das propostas reformistas de adoção de alíquotas indiferenciadas e
extinção de incentivos fiscais perante os princípios e objetivos constitucionais

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado
ao Centro de Ciências Jurídicas da
Universidade Federal de Santa Catarina
como requisito parcial para obtenção do
título de Bacharel em Direito.

Orientador: Professor Doutor Gilson Wessler
Michels

Florianópolis – SC

2022

Ficha de identificação da obra elaborada pelo autor,
através do Programa de Geração Automática da Biblioteca Universitária da UFSC.

Bordignon, Evandro

Extrafiscalidade na tributação sobre o consumo : análise das propostas reformistas de adoção de alíquotas indiferenciadas e extinção de incentivos fiscais perante os princípios e objetivos constitucionais / Evandro Bordignon ; orientador, Gilson Wessler Michels, 2022.

83 p.

Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) -
Universidade Federal de Santa Catarina, , Graduação em
Direito, Florianópolis, 2022.

Inclui referências.

1. Direito. 2. extrafiscalidade. 3. tributação sobre consumo. 4. alíquotas diferenciadas. 5. incentivos fiscais. I. Michels, Gilson Wessler. II. Universidade Federal de Santa Catarina. Graduação em Direito. III. Título.

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
COLEGIADO DO CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

TERMO DE APROVAÇÃO

O presente Trabalho de Conclusão de Curso, intitulado “EXTRAFISCALIDADE NA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO - Análise das propostas reformistas de adoção de alíquotas indiferenciadas e extinção de incentivos fiscais perante os princípios e objetivos constitucionais”, elaborado pelo(a) acadêmico(a) “Evandro Bordignon”, defendido em 14/03/2022 e aprovado pela Banca Examinadora composta pelos membros abaixo assinados, obteve aprovação com nota 10 (DEZ), cumprindo o requisito legal previsto no art. 10 da Resolução nº 09/2004/CES/CNE, regulamentado pela Universidade Federal de Santa Catarina, através da Resolução nº 01/CCGD/CCJ/2014.

Florianópolis, 14 de Março de 2022.



Documento assinado digitalmente
Gilson Wessler Michels
Data: 17/03/2022 11:30:01-0300
CPF: 590.953.189-15
Verifique as assinaturas em <https://v.ufsc.br>

Gilson Wessler Michels
Professor Orientador



Documento assinado digitalmente
Aline Vitalis
Data: 17/03/2022 11:38:26-0300
CPF: 027.841.419-26
Verifique as assinaturas em <https://v.ufsc.br>

Aline Vitalis
Membro de Banca



Documento assinado digitalmente
LUANA REGINA DEBATIM TOMASI
Data: 17/03/2022 11:37:17-0300
CPF: 006.466.899-16
Verifique as assinaturas em <https://v.ufsc.br>

Luana Regina Debatim Tomasi
Membro de Banca



Universidade Federal de Santa Catarina
Centro de Ciências Jurídicas
COORDENADORIA DO CURSO DE DIREITO

TERMO DE RESPONSABILIDADE PELO INEDITISMO DO TCC E
ORIENTAÇÃO IDEOLÓGICA

Aluno(a): Evandro Bordignon

RG: 3.657.387

CPF: 042.941.779-93

Matrícula: 17104086

Título do TCC: Extrafiscalidade na tributação sobre o consumo - Análise das propostas reformistas de adoção de alíquotas indiferenciadas e extinção dos incentivos fiscais perante os princípios e objetivos constitucionais

Orientador(a): Professor Doutor Gilson Wessler Michels

Eu, EVANDRO BIORDIGNON, acima qualificado(a); venho, pelo presente termo, assumir integral responsabilidade pela originalidade e conteúdo ideológico apresentado no TCC de minha autoria, acima referido

Florianópolis, 14 de março de 2022.



Documento assinado digitalmente

Evandro Bordignon

Data: 17/03/2022 12:20:44-0300

CPF: 042.941.779-93

Verifique as assinaturas em <https://v.ufsc.br>

EVANDRO BORDIGNON

AGRADECIMENTOS

Agradeço à Universidade Federal de Santa Catarina por meio de todos aqueles que, de uma forma ou de outra, dão vida à instituição, por possibilitar-me, mais uma vez, a aquisição de conhecimentos, os quais transcendem a esfera profissional.

Agradeço aos professores, em especial a meu orientador pela oportunidade de estudar a temática.

Aos colegas de graduação pela partilha no aprendizado.

A toda visão de mundo diferente e a toda opinião divergente que me foi contraposta por levar-me à reflexão e tornar-me mais apto a contribuir para a construção de uma sociedade melhor.

RESUMO

O Brasil é um dos países que mais tributa as relações de consumo. Estão em tramitação no Congresso Nacional propostas legislativas visando alterações muito expressivas na tributação sobre esta base econômica. Dentre elas está a adoção de alíquotas indiferenciadas e a extinção dos incentivos fiscais. Através desta pesquisa pretende-se verificar se é possível, e em que medida, a supressão do uso de mecanismos com finalidades extrafiscais na tributação sobre o consumo. O trabalho é dividido em três capítulos. O primeiro deles trata da extrafiscalidade em um aspecto mais amplo, abordando suas origens históricas, seu conceito atual e as divergências doutrinárias, bem como os fundamentos constitucionais que autorizam ou mesmo impõe o seu uso. O segundo capítulo concentra-se na aplicação concreta da função extrafiscal especificamente na tributação sobre o consumo, traçando um panorama do uso de alíquotas diferenciadas e da concessão de incentivos fiscais. Por fim, no último capítulo são analisadas as propostas de reforma tributária sobre o consumo quanto à supressão da extrafiscalidade perante o sistema constitucional e as cláusulas pétreas. Neste último capítulo, para além da análise principal, também são apresentados requisitos para a adequada concessão de incentivos fiscais, sobretudo aqueles com vistas ao desenvolvimento regional e redução das desigualdades. Será utilizado o método dedutivo, procedendo-se à análise das propostas legislativas no que concerne à supressão da função extrafiscal perante categorias gerais, como os princípios e objetivos constitucionais.

Palavras-chave: extrafiscalidade, tributação sobre consumo, alíquotas diferenciadas, incentivos fiscais, reforma tributária

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

- ADCT – Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
- CBS – Contribuição sobre Bens e Serviços
- CIDE – Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
- Cofins – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
- Confaz – Conselho Nacional de Política Fazendária
- CSLL – Contribuição Social sobre Lucro Líquido
- Dieese – Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos
- IBS – Imposto sobre Bens e Serviços
- ICMS – Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços
- IE – Imposto de Exportação
- IEG – Imposto Extraordinário de Guerra
- II – Imposto de Importação
- IOF – Imposto sobre Operações Financeiras
- IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados
- IPTU – Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana
- IPVA – Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
- IR – Imposto de Renda
- IRPJ – Imposto de Renda Pessoa Jurídica
- ISS – Imposto sobre Serviços
- ITR – Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural
- IVA – Imposto sobre Valor Agregado
- OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
- PEC – Proposta de Emenda à Constituição
- PIS – Programa de Integração Social
- Simplex - Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte
- Sudam – Superintendência de Desenvolvimento da Amazônia
- Sudeco – Superintendência de Desenvolvimento do Centro-Oeste
- Sudene – Superintendência de Desenvolvimento do Nordeste
- Tipi – Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados

SUMÁRIO

| | |
|--|----|
| INTRODUÇÃO..... | 10 |
| 1 – A FUNÇÃO EXTRAFISCAL DA TRIBUTAÇÃO | 14 |
| 1.1 – Origens e conceito | 15 |
| 1.1.1 – Extrafiscalidade e a neutralidade tributária | 24 |
| 1.1.2 – Técnicas e institutos da tributação extrafiscal | 25 |
| 1.2 – Fundamentos e marcos constitucionais | 28 |
| 1.2.1 – Objetivos do Estado brasileiro..... | 30 |
| 1.2.1 – Princípios da ordem econômica..... | 31 |
| 1.2.2 – Objetivos na ordem social | 36 |
| 2 – EXTRAFISCALIDADE NA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO | 39 |
| 2.1 – Noções gerais acerca da tributação sobre o consumo..... | 39 |
| 2.1.1 – Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI..... | 41 |
| 2.1.2 – Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS | 42 |
| 2.1.3 – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS | 43 |
| 2.1.4 – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins | 44 |
| 2.1.5 – Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS | 45 |
| 2.2 – Alíquotas diferenciadas em função do produto ou serviço..... | 45 |
| 2.2.1 – A essencialidade da energia elétrica..... | 49 |
| 2.3 – Incentivos fiscais | 50 |
| 2.3.1 – Utilização indevida e guerra fiscal | 52 |
| 2.3.1 – Zona Franca de Manaus..... | 54 |
| 2.4 – Simples Nacional | 56 |
| 3 – ANÁLISE DAS PROPOSTAS REFORMISTAS..... | 59 |
| 3.1 – Considerações iniciais | 59 |
| 3.2 – Proposta de Emenda Constitucional n.º 45/2019..... | 60 |
| 3.2.1 – Apresentação | 60 |
| 3.2.2 – Análise..... | 62 |
| 3.3 – Proposta de Emenda Constitucional n.º 110/2019..... | 71 |
| 3.3.1 – Apresentação | 71 |

| | |
|---|----|
| 3.3.2 – Análise | 72 |
| 3.4 – Projeto de Lei n.º 3.887/2020 | 74 |
| 3.4.1 – Apresentação | 74 |
| 3.4.2 – Análise | 75 |
| CONSIDERAÇÕES FINAIS | 76 |
| REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS | 79 |

INTRODUÇÃO

É praticamente um consenso entre os operadores do direito e contribuintes de que o nosso sistema tributário é por demais complexo. São normas emanadas por mais de cinco mil municípios, além dos estados, distrito federal e união. Com o mote de reduzir a complexidade do sistema e os custos dela decorrentes, surgiram no ano de 2019 duas propostas de Emenda Constitucional visando profunda reforma no sistema tributário brasileiro no que se refere à tributação incidente sobre as relações de consumo. No ano de 2020, também foi apresentado projeto de lei propondo alterações no mesmo sentido, mas restrito aos tributos e contribuições de competência da União.

As propostas se assemelham quanto à fusão dos diversos tributos incidentes sobre o consumo em apenas um, nos moldes do Imposto sobre Valor Agregado (IVA), existente em mais de 170 países, e que incorpora a idéia da não cumulatividade plena. Uma das proposições mais polêmicas é a adoção de alíquota única para todos os bens e serviços e a proibição da concessão de qualquer incentivo fiscal.

Dentre os argumentos a justificar tais propostas, estão a redução da complexidade, a eliminação de distorções econômicas, o fim da guerra fiscal e do *lobby* político. Para compensar o aumento da regressividade causada pela adoção de alíquota uniforme incidente sobre todos os bens, as propostas propõem um mecanismo de devolução dos tributos recolhidos aos contribuintes de baixa renda. O argumento é de que tal mecanismo seria mais efetivo na promoção da justiça social, por atuar diretamente perante o contribuinte com menor capacidade de contribuir, ao passo que a redução de alíquotas em bens essenciais, por exemplo, beneficiaria indiscriminadamente a todos.

Tal proposta levantou o debate acerca do papel da tributação e do Direito Tributário no que concerne à realização de outros fins alheios à arrecadação, em especial a promoção da justiça social, com a redução das desigualdades. Defensores das propostas fazem referência à neutralidade tributária, sustentando que a cobrança de tributos deve centrar-se apenas na arrecadação tributária. E que a implementação das políticas públicas deveria ocorrer em momento posterior, por ocasião da realização das despesas.

É, portanto, relevante investigar, à luz dos objetivos e princípios constitucionais se é possível a eliminação da extrafiscalidade no plano das incidências tributárias sobre as relações de

consumo e a postergação da implementação das políticas públicas e concretização dos objetivos constantes da Carta Constitucional para o momento da distribuição dos recursos arrecadados.

Temos um sistema tributário cuja arrecadação predominante se dá sobre as relações de consumo, o que contribui para a chamada regressividade, quando a tributação incide proporcionalmente de forma mais elevada sobre aqueles com menor capacidade contributiva. Considerando que um dos objetivos da República Federativa do Brasil é a redução das desigualdades sociais e regionais, torna-se de grande importância verificar se as proposições calcadas no argumento de que tal desiderato deva ser feito exclusivamente no plano das despesas públicas são válidas perante o sistema constitucional.

Ainda, considerando que a Carta Constitucional confere ao Estado brasileiro inúmeras outras atribuições, tanto na esfera econômica como na social, é também relevante verificar se a supressão do instrumento da extrafiscalidade da tributação sobre o consumo não o deixará alijado dos meios suficientemente necessários ao adequado cumprimento do seu papel.

As propostas de reforma da tributação sobre o consumo foram apresentadas nos anos de 2019 e 2020, e estão atualmente em tramitação nas casas do Congresso Nacional. Ainda que a adesão dos congressistas a determinadas proposições tenha sofrido algumas modificações, os projetos trouxeram à tona a discussão referente ao momento apropriado para se fazer as políticas públicas de redistribuição de renda. Para além da aprovação ou não dos textos originais, tais idéias foram lançadas e remanesce a discussão.

A hipótese que fundamenta este trabalho é a de que a proposição de extinção total da função extrafiscal da tributação sobre o consumo, com a adoção de alíquotas únicas bem como a eliminação dos incentivos fiscais, representa, ao menos em parte, uma afronta a direitos fundamentais não possuindo validade perante o sistema constitucional.

Para verificarmos a hipótese desta pesquisa, precisamos estabelecer a metodologia, a qual consistirá em pesquisa bibliográfica em fontes doutrinárias, enriquecida por dados de instituições públicas e privadas.

Adotaremos como teoria de base o positivismo de Norberto Bobbio, o qual está muito presente na forma como concebemos o direito atualmente. Sem contrapor as idéias de Hans Kelsen, o autor italiano foi além, complementando a teoria. Enquanto Kelsen deteve-se a analisar a norma jurídica, Bobbio trouxe a noção do ordenamento jurídico. Isso porque a primeira não é capaz de dar conta de alguns problemas do mundo concreto sem a sistematização trazida pela teoria do ordenamento.

De forma clara, demonstra que as normas jurídicas não têm sentido definido quando analisadas isoladamente. Para sua definição é preciso levar em conta o contexto onde estão inseridas, em outras palavras, as outras normas que juntamente com ela compõe o tal ordenamento (BOBBIO, 1995, p. 8). De acordo com o autor, para que o ordenamento se sustente, funcionando de forma harmônica, são necessárias três premissas: unidade, coerência e completude.

A unidade do ordenamento significa que todas as normas derivam de uma única fonte. Mas isso não quer dizer que os ordenamentos complexos, como o brasileiro, em que as normas são criadas por diferentes instâncias legislativas e até mesmo administrativas, não seja único. Continua sendo único por conta da teoria do escalamento das normas de Kelsen, adotada por Bobbio. Há normas superiores e inferiores, devendo estas ser autorizadas por aquelas.

A segunda premissa é a da coerência, a qual possui especial relevância para a pesquisa proposta por meio deste projeto. A coerência impõe a necessidade de as normas não se contradizerem. Ou seja, o sistema não tolera as antinomias. Duas normas são antinômicas mediante duas condições. A primeira é a de que pertençam ao mesmo ordenamento e a segunda é a de que tenham o mesmo âmbito de validade (BOBBIO, 1995, p. 86). Há quatro âmbitos de validade de uma norma: temporal, espacial, pessoal e material.

Nesse aspecto, reside a problemática do estudo proposto, já que se objetiva verificar se uma proposição que elimine a extrafiscalidade, em especial os mecanismos de redução de desigualdades sociais e regionais, da fase de arrecadação dos tributos sobre o consumo é compatível com os preceitos constitucionais.

Apenas para encerrar, como última premissa da teoria do ordenamento, temos a completude, a qual impõe a necessidade de uma norma para regular todos os casos, sem que haja lacunas. Daí decorre a obrigatoriedade do magistrado decidir sobre qualquer caso que lhe seja submetido, sempre com base em uma norma do sistema.

Para que a questão suscitada por este trabalho possa ser devidamente respondida, é necessário estabelecer um percurso, um roteiro por meio do qual a pesquisa se desenvolverá. Inicialmente será preciso estudar o fenômeno da extrafiscalidade a partir de suas origens para então chegar-se a um conceito que servirá de base para os próximos passos. Na seqüência, com os contornos do conceito de extrafiscalidade definidos, buscar-se-á a identificação, na Constituição Federal de 1988, dos marcos que autorizam ou impõem a aplicação da extrafiscalidade, seja na seara econômica seja na social, bem como os fundamentos e princípios subjacentes.

No segundo capítulo, este estudo buscará traçar um panorama da aplicação concreta do instrumento da extrafiscalidade no plano das incidências tributárias sobre as relações de consumo, levadas a cabo por meio de diplomas normativos infraconstitucionais. Ou seja, será abordada a utilização das alíquotas diferenciadas e a questão dos incentivos fiscais.

Por fim, serão apresentadas as propostas legislativas de alteração da tributação sobre o consumo, notadamente no que diz respeito à supressão do instrumento da extrafiscalidade, para então verificar sua validade na confrontação com os princípios e objetivos constitucionais, bem como em relação aos direitos fundamentais subjacentes.

1 – A FUNÇÃO EXTRAFISCAL DA TRIBUTAÇÃO

A doutrina classifica os tributos de acordo com sua função em três categorias: fiscais, extrafiscais e parafiscais. A função fiscal é, por excelência, a que mais caracteriza o direito tributário, já que sua finalidade precípua é a arrecadação de receitas para custear o funcionamento e as atividades do Estado, tanto específicas quanto gerais. É a que primeiro se manifesta, há mais de vinte séculos, sempre que se ergue um governante.

Independente do regime político em que se estrutura o Estado, este necessita recursos financeiros para atingir suas finalidades, sejam elas a realização de guerras, a defesa dos membros da comunidade em relação às invasões externas, a manutenção dos privilégios dos governantes, a proteção da propriedade e dos demais direitos individuais e a prestação de serviços públicos.

Historicamente, para além da tributação, os governantes dispunham de outras fontes de obtenção de receitas. Pode-se citar a exploração do próprio patrimônio estatal, como no período da colonização, quando a metrópole extraía as riquezas de suas colônias, e também o desenvolvimento de atividades produtivas pelo Estado. Conforme ensina Hugo de Brito Machado, durante muito tempo vigorou a concepção de um Estado que atuava na economia produzindo a riqueza que consumia.

Com o passar do tempo, esse panorama acabou sendo alterado, impactando significativamente a forma de financiamento estatal:

Hodiernamente, porém, a atividade econômica tornou-se muito mais intensa e complexa do que no passado, desenvolvendo-se, por igual, notadamente em razão de experiências históricas ligadas ao fracasso das economias estatizadas, a consciência de que ela, a atividade econômica, deve ser, em regra, livremente explorada pelos particulares. Também não se vive mais um período de guerras de conquista em que a pilhagem de povos vencidos seja vista como fonte legítima e rotineira de receitas públicas. Reforça-se, assim, a ideia de que o tributo – e em especial o imposto – deve ser a principal fonte de custeio do Estado, que obtém a maior parte de sua receita de forma derivada da riqueza gerada pela atividade econômica exercida pelos particulares, no âmbito do assim chamado Estado Fiscal. (MACHADO, 2018, não paginado)

No Brasil, havia na primeira metade do século XX um cenário de forte intervenção na economia por meio das empresas estatais. Com a Constituição Federal de 1988 instaurou-se um novo regime no que diz respeito à atuação do Estado como explorador da atividade econômica. Em seu art. 173, dispõe a Carta Constitucional que tal atuação deve se dar apenas

em caráter excepcional. Como consequência, passou a depender mais da tributação como fonte de custeio.

A função extrafiscal, objeto deste estudo, será minuciosamente abordada nos tópicos posteriores. No entanto, para melhor nos situarmos, não deixaremos de dar a ela desde já uma definição, ainda que genérica, consistente na intervenção do Estado na ordem econômica e social com outro objetivo que não a mera arrecadação de divisas para os cofres públicos.

Por fim, temos a função parafiscal, que consiste na instituição de tributos para financiar atividades realizadas por entidades distintas em relação àquelas que instituíram os tributos. É o que ocorre com as contribuições de fiscalização do exercício profissional, instituída pela União, mas arrecadadas e destinadas aos conselhos profissionais, entes não pertencentes à estrutura do Estado.

Cabe adiantar que as funções fiscal e extrafiscal coexistem muitas vezes em uma exação tributária, sendo adequado falar na predominância de uma sobre outra.

1.1 – Origens e conceito

Para uma compreensão mais ampla do conceito de extrafiscalidade e da sua origem torna-se necessário abordar a temática do modelo de Estado, com a qual está intimamente relacionado.

Com o advento do Estado de Direito, marcado pelo império da lei, surge o Estado liberal, entre os séculos XVII e XVIII. Tal modelo representa uma ruptura em relação ao Estado absolutista, caracterizado pela centralização do poder, relação autoritária entre governo e povo, controle da economia e acúmulo de riquezas. A ruptura se dá pelas revoluções liberais, em especial a Revolução Francesa.

O Estado liberal tem como fundamento teórico o liberalismo, o qual prega a liberdade da autonomia privada e a proteção aos direitos individuais. Surgiu como implementação do interesse da classe da burguesia. Como as principais atividades estatais restringem-se à proteção aos direitos individuais, como a segurança e a propriedade, o Estado Liberal não necessita de muitos recursos financeiros para a concretização de seu ideal.

Conforme observa Cláudia de Rezende Machado de Araújo, tal modelo estatal revelou-se causador de grandes desigualdades:

Se, por um lado, o “*l’État gendarme*” dos liberais é menos oneroso, por outro, mostrou-se o causador de grandes desigualdades econômicas e sociais decorrentes da política não-intervencionista do “*laissez faire, laissez passer que le monde va à lui même*” (1997, p. 330).

Surge então o Estado intervencionista no início do século XIX. A Constituição de Weimar, na Alemanha, é a primeira constituição que rompe com a tese liberal da autonomia das forças econômicas, assumindo que a intervenção do Estado na economia é necessária. Tal modelo de Estado institucionaliza os direitos econômicos e sociais.

O Estado intervencionista tem uma série de atribuições. A implementação dos direitos sociais requer um aumento na arrecadação de receitas. Mas, para além do aumento da carga tributária, o Estado passa a intervir nas relações privadas, seja por meio da regulação ou intervenção direta. A intervenção objetiva estimular ou desestimular condutas. Nesse contexto, o Estado passa a se valer da tributação como mecanismo de regulação de condutas.

De acordo com estudo do professor Pedro Adamy, Adolph Wagner foi quem fixou as bases teóricas que explicam o fenômeno da extrafiscalidade, na segunda metade do século XIX. Wagner foi um grande intelectual alemão da era de Otto Von Bismarck. Suas principais contribuições residem na área da economia política, economia internacional e comparada e no socialismo acadêmico. Suas idéias influenciaram o debate a política de sua geração e ainda hoje influenciam a forma de se conceber o sistema tributário, notadamente a respeito da função dos tributos (ADAMY, 2018, p. 368).

Muito embora Wagner não tenha se especializado em direito tributário, suas idéias influenciaram muito a forma de se conceber a tributação, sobretudo no que diz respeito às funções dos tributos. Conforme aponta Adamy, as idéias do teórico alemão surgiram exatamente no cenário de crescente desigualdade social que a Europa vinha enfrentando desde o final do século XVIII, após a consolidação do liberalismo:

Diante desse cenário, A. Wagner percebeu que os mecanismos de distribuição de riqueza que o mercado oferecia não eram suficientes para atingir a igualdade que ele concebia como ideal. A partir desta premissa, A. Wagner inicia a discussão sobre a função conformadora (*Gestaltungsfunktion*) das espécies tributárias (2018, p. 369).

Percebe-se que suas idéias representavam um rompimento com o ideário liberal, baseado na escola Smith, que ele se referia como “individualismo econômico”. Ele concebe o conceito de tributo com ênfase no caráter político e social dos efeitos das incidências

tributárias, superando a idéia da promoção social vinculada unicamente ao plano das despesas públicas.

Ainda de acordo com o professor Adamy, já havia à época debates a respeito das finalidades da tributação, mas os mesmos se restringiam a questões relativas à conformação política e administrativa. A tributação era aplicada, inclusive, com intuito não arrecadatório nas relações de comércio internacional. Wagner, no entanto, foi um dos pioneiros ao enxergar o direito tributário como um instrumento para corrigir distorções existentes na sociedade de mercado. Seu enfoque, portanto, é para o papel político-social da tributação.

Nesse sentido, a contribuição de A. Wagner é revolucionária, ao colocar em pé de igualdade as finalidades arrecadatórias e as finalidades sociais e políticas no âmbito do imposto. Significativo é o fato que, para o autor, as finalidades político-sociais do imposto não são apenas uma finalidade lateral ou secundária (Nebenzweck) do imposto. A própria noção do imposto implica finalidades outras que arrecadatórias. Quer isso dizer que, de acordo com essa nova concepção fundada por A. Wagner, finalidades arrecadatórias e finalidades político-sociais são ambas finalidades principais (Hauptzwecke) da tributação, sem qualquer sobreposição de uma a outra (2018, p. 369).

Em suma, o autor concebia o tributo como um instrumento de interferência para correção da má distribuição de renda e patrimônio resultantes da livre concorrência instaurada por meio da escola liberal. Pode-se citar ainda outras contribuições do pensador que estão presentes hoje em muitas constituições modernas ou na jurisprudência, como a proteção ao mínimo existencial.

Paulo Caliendo faz abordagem profunda a respeito do conceito de extrafiscalidade, abordando suas origens e propondo classificação. Ele aponta os autores Emanuele Morselli, Edward Selligman e o brasileiro Aliomar Baleeiro como autores fundadores da teoria jurídico-tributária que trataram do assunto. E cita a obra *As finanças públicas e sua função extrafiscal nos Estados Modernos*, de 1932, do italiano Mario Pugliese, como uma das primeiras a abordar o tema (2013, p. 172).

No ordenamento jurídico brasileiro não há um conceito explícito sobre a extrafiscalidade, devendo o mesmo ser extraído a partir do significado dos dispositivos constitucionais. Tomaremos como ponto de partida as definições dadas pelos autores clássicos da doutrina brasileira, a começar por Aliomar Baleeiro, um dos maiores expoentes do Direito Tributário, já falecido, cuja obra continua a ser atualizada:

Costuma-se denominar de extrafiscal aquele tributo que não almeja, prioritariamente, prover o Estado dos meios financeiros adequados a seu custeio, mas antes visa a ordenar a propriedade de acordo com a sua função social ou a intervir em dados conjunturais (injetando ou absorvendo a moeda em circulação) ou estruturais da economia. Para isso, o ordenamento jurídico, a doutrina e a jurisprudência têm reconhecido ao legislador tributário a faculdade de estimular ou desestimular comportamentos, de acordo com os interesses prevalentes da coletividade, por meio de uma tributação progressiva ou regressiva, ou da concessão de benefícios e incentivos fiscais (BALEEIRO, 1999, p. 576).

Para Geraldo Ataliba (1991, p. 81), a extrafiscalidade consiste na utilização de mecanismos para “obtenção de finalidades não arrecadatórias, mas estimulantes, indutoras ou coibidoras de comportamentos, tem em vista outros fins, a realização de outros valores constitucionalmente consagrados”.

O administrativista Hely Lopes Meirelles assim a define:

A extrafiscalidade é a utilização do tributo como meio de fomento ou de desestímulo a atividades reputadas convenientes à comunidade. É ato de política fiscal, isto é, de ação de governo para atingimento dos fins sociais através da maior ou menor imposição tributária (1993, p. 151).

Na acepção de Ricardo Lobo Torres, há a coexistência das distintas finalidades, havendo que se falar apenas no predomínio daquela que objetiva a promoção dos valores constitucionais, sem que haja a completa eliminação do intuito arrecadatório:

A extrafiscalidade, como forma de intervenção estatal na economia, apresenta uma dupla configuração: de um lado, a extrafiscalidade se deixa absorver pela fiscalidade, constituindo a dimensão finalista do tributo; de outro, permanece como categoria autônoma de ingressos públicos, a gerar prestações não tributárias (2001, p. 167).

No entanto, as definições clássicas com base unicamente no critério da existência nas normas tributárias de mecanismos com finalidades estimulantes ou desestimulantes de comportamentos são muito restritas, conforme observa o procurador da Fazenda Nacional e mestre em direito tributário pela Universidade Federal de Minas Gerais Marcus de Freitas Gouvêa, em obra específica sobre o tema. Para ele, o princípio da extrafiscalidade abarca não apenas o estímulo ou desestímulo a comportamentos, mas qualquer outro mecanismo que busque realizar finalidade constitucional além da mera arrecadação de divisas (2006, p. 80).

Para o autor, o conceito restrito não abrange institutos do Direito Tributário que não são explicados pela ótica da fiscalidade. Cita o exemplo do Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples),

que, conforme veremos, não foi criado com o objetivo de estimular ou desestimular condutas, mas sim de concretizar um valor constitucional (2006, *online*).

A própria adoção de alíquotas progressivas no Imposto de Renda, considerada manifestação extrafiscal para o autor, objetiva meramente a redistribuição de renda, não havendo que se falar no desestímulo à obtenção de uma renda maior (2006, p. 62). Nesta acepção ampliada, há na progressividade das alíquotas do imposto de uma renda uma intersecção da extrafiscalidade com o princípio da capacidade contributiva, na medida em que a cobrança de tributos baseada na capacidade econômica do contribuinte acaba resultando em redistribuição de renda. Gouvêa bem observa a relação estreita entre estes princípios (2006, p. 59).

Os autores que adotam um conceito mais restrito de extrafiscalidade concebem a capacidade contributiva como princípio exclusivo da função fiscal da tributação. Para eles, a cobrança do tributo de acordo com a capacidade econômica do contribuinte seria inerente à própria natureza fiscal dos tributos.

Como consequência desta acepção menos abrangente, a extrafiscalidade estaria sempre em uma relação de oposição com a capacidade contributiva, já que aquela representaria sempre uma discriminação com base em outro critério que não o econômico (ATALIBA, 1991, p. 77). Como exemplo, podemos citar o tratamento tributário favorecido a um contribuinte industrial que adota práticas de proteção ao meio ambiente em relação a outro que não as adota, mas que possui a mesma capacidade contributiva do primeiro.

No entanto, aliamos-nos ao entendimento de Gouvêa, que refuta esta distinção absoluta entre normas fiscais como aquelas que atendem ao princípio da capacidade contributiva, e normas extrafiscais, como aquelas que não atendem ao princípio. Ao conceber a redistribuição de renda como um dos objetivos a serem alcançados por meio da extrafiscalidade, entendemos que esta, embora por vezes possa se opor ao princípio da capacidade contributiva, por outras atua em total consonância com ele.

Neste sentido, a progressividade das alíquotas possui função extrafiscal não somente quando atua como indutora de comportamentos, mas também quando é balizada pela capacidade contributiva:

Já a progressividade, a nosso ver, atende tanto à capacidade contributiva quanto à extrafiscalidade. Uma alíquota progressiva, ao majorar a carga tributária de sujeitos com capacidade maior de contribuir, reduz o ônus tributário daqueles com capacidade menor, agindo assim na redução de desigualdades entre indivíduos, conforme preconiza o art. 3º, III, da Constituição. (GOUVEA, 2006, p. 62)

Em artigo sobre a temática, o autor reafirma o raciocínio de que “a nota extrafiscal básica dos tributos que incidem sobre o fato gerador renda é, portanto, a distribuição de renda” (GOUVÊA, 2006, *online*), efeito que seria obtido por meio da progressividade das alíquotas.

Também Ricardo Alexandre compartilha desse entendimento:

Também nos casos de tributos com finalidade fiscal, a finalidade extrafiscal, não obstante secundária, far-se-á presente. Analise-se, a título de exemplo, o imposto de renda. Trata-se um tributo claramente fiscal, mas a progressividade das alíquotas, apesar de ter uma finalidade arrecadatória (exigir mais de quem pode contribuir mais) acaba trazendo um efeito social interessante. Quem ganha “pouco” nada paga (isenção); quem ganha “muito” contribui sob uma alíquota de 27,5%. Em contrapartida, parte da arrecadação é utilizada para prestar serviços públicos e, em regra, quem usa tais serviços (educação e saúde, por exemplo) são as pessoas isentas, uma vez que as que possuem maior renda normalmente têm planos privados de saúde e pagam por educação particular. Dessa forma, o IR acaba tendo uma função extrafiscal embutida: redistribuir renda (alguns, mais românticos, chamam-no, por isso, de imposto Robin Hood – tira dos ricos para dar aos pobres) (2017, p. 43).

O mesmo se aplica à seletividade em função da essencialidade dos produtos, que norteia o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e o ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços). Conforme Paulo Caliendo (2019, não paginado) e Sacha Calmon Navarro Coelho (2015, p. 292), nos tributos sobre o consumo, a capacidade contributiva é aplicada por meio da tributação em função da essencialidade dos bens.

Leandro Paulsen (2013, p. 77) observa que certos autores considerem a seletividade e a progressividade como subprincípios da capacidade contributiva. Para Eduardo Sabbag (2015, p. 31), os principais meios de concretização da capacidade contributiva são a progressividade, a proporcionalidade e a seletividade.

Conforme se deduz das palavras de Ricardo Alexandre, a seletividade em função da essencialidade do produto, na medida em que veicula o princípio da capacidade contributiva, propicia a redução das desigualdades:

O objetivo final do princípio é conseguir, de maneira indireta, graduar a carga tributária do imposto de acordo com a capacidade contributiva dos consumidores, uma vez que os produtos essenciais são consumidos por todas as classes sociais, devendo, justamente, por isso, estar sujeitos a uma suave ou inexistente carga tributária. Já os gêneros supérfluos são presumidamente consumidos apenas (ou, ao menos, principalmente) pelas pessoas das classes sociais mais privilegiadas, devendo ser tributados de uma maneira mais gravosa (2017, p. 665).

Assim, consideraremos neste trabalho a definição mais ampla de extrafiscalidade, adotada por Gouvêa. Ela abarca tanto os mecanismos de estímulo ou desestímulo de comportamentos, como aqueles de redução das desigualdades e redistribuição da renda, como a progressividade e a seletividade em função da capacidade contributiva. Nas palavras do autor:

A extrafiscalidade é o princípio ontológico da tributação e epistemológico do Direito Tributário, que justifica juridicamente a atividade tributante do Estado e a impele, com vistas à realização dos fins estatais e dos valores constitucionais, conforme as políticas públicas constitucionalmente estabelecidas (2006, p. 80).

Cabe observar, no entanto, a crítica feita por Caliendo (2013, p. 173) com relação à utilização exagerada do termo extrafiscalidade, que teria ampliado muito o seu significado a ponto de ser confundido com outros conceitos e institutos relacionados. Cabe, portanto, a partir dos ensinamentos do autor, abordarmos alguns desses outros conceitos, para que melhor possamos situar e compreender a extrafiscalidade.

Iniciaremos com a expressão *externalidade*. Trata-se de um conceito surgido no âmbito da economia. A primeira referência ao que hoje conhecemos como *externalidades* foi feita por Alfred Marshall, em 1925. Refere-se aos efeitos dos atos dos agentes econômicos e que refletem em terceiros que não participaram da transação econômica. Esses efeitos colaterais podem ser negativos, quando geram custos para esses terceiros, ou positivos, quando os beneficiam (SOARES, 1999, p. 13).

Outro economista que abordou este tema na década de 1920 foi o britânico Arthur Cecil Pigou. Ele propôs um tributo, posteriormente chamado de imposto pigouviano que serviria para influenciar os agentes econômicos a adotarem determinados comportamentos que corrigiriam as externalidades negativas, representadas em seu protótipo pelas emissões de poluentes das fábricas (SOARES, 1999, p. 21).

Trata-se de um conceito da economia, de bastante relevância para a área da análise econômica do direito. O Estado é um poderoso agente econômico e a tributação é uma de suas atuações que inevitavelmente sempre causará consequências na economia, sejam elas positivas ou negativas.

A partir desta noção podemos compreender a distinção entre os tributos com finalidades extrafiscais dos efeitos extrafiscais das exações tributárias. Abster-se dessa distinção torna impossível a correta delimitação do instituto em análise. Isso porque todos os

tributos possuem efeitos fiscais e extrafiscais, uma vez que sempre decorrerá um efeito positivo ou negativo sobre a ordem econômica e social. Em última análise, sempre há uma diminuição do bem-estar do indivíduo que sofre redução do seu patrimônio ou de sua renda pela incidência do tributo. Trata-se de um efeito extrafiscal, que ocorre conjuntamente com o efeito fiscal, que é o ingresso de receita nos cofres públicos.

Neste sentido, assevera Leandro Paulsen:

Em face da presença simultânea de efeitos fiscais e extrafiscais, pode resultar difícil classificar um tributo por esse critério. Costuma-se fazê-lo em atenção ao seu caráter predominante. Diz-se que se trata de um tributo com finalidade extrafiscal quando os efeitos extrafiscais são não apenas uma decorrência secundária da tributação, mas deliberadamente pretendidos pelo legislador, que se utiliza do tributo como instrumento para dissuadir ou estimular determinadas condutas (2013, p. 20).

É importante observar que temos tributos com finalidade extrafiscal claramente definida, como é o caso do Imposto de Importação (II), Imposto de Exportação (IE), Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) e Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). Já foram concebidos com tal função, tanto que possuem um regime constitucional próprio, com a possibilidade de alteração de suas alíquotas sem obediência aos princípios da legalidade e da anterioridade, exatamente para alcançar o objetivo pelo qual foram criados. No entanto, mesmo em tributos em que não há essa pretensão quanto de sua previsão constitucional, é possível perseguir finalidades extrafiscais mediante a adoção de determinadas técnicas que veremos mais à frente.

Também é preciso observar que o fenômeno da extrafiscalidade tem significações diversas a depender de qual seara do conhecimento é abordado. A economia pública, por exemplo, se concentrará em estudá-lo através do ponto de vista dos efeitos sobre a criação e distribuição de bens. A política tributária analisará quais os mecanismos a serem adotados para alcançar as finalidades constitucionais. A análise a partir da técnica fiscal, por sua vez, se concentrará na efetividade dos mecanismos adotados para implementação dos fins almejados, como a progressividade ou as concessões de isenções fiscais. O Direito, por sua vez, se concentrará em interpretar as normas extrafiscais e seus princípios fundamentadores.

Paulo Caliendo aponta três atributos caracterizadores da extrafiscalidade, que abordaremos aqui para melhor compreensão do instituto. São eles: *fim constitucional pretendido*, *meio utilizado* e *técnica adotada* (2013, p. 174). O primeiro deles é o que determina a natureza da norma extrafiscal, permite que ela seja identificada. Segundo o autor,

o fim constitucional que a norma objetiva concretizar deve estar expresso no texto da carta constitucional.

Com relação ao meio utilizado, o mesmo se dá pela ordenação, intervenção ou redistribuição de renda. A ordenação é um dos primeiros meios de utilização da extrafiscalidade sobre o qual a doutrina se debruçou, no final do século do século XIX e início do século XX nos Estados Unidos, tendo como grande expoente Edwin Seligman. Na ocasião estabeleceu-se a distinção entre os tributos cobrados com fundamento no poder de arrecadar finanças daqueles com fundamento no poder de polícia exercido pelo Estado.

A ordenação está relacionada, portanto, ao poder de polícia em seu sentido amplo. Nesta acepção, Maria Sylvia Di Pietro (2017, p. 155) o define como “a atividade do Estado consistente em limitar o exercício dos direitos individuais em benefício do interesse público”.

Convém observar que, em seu sentido amplo, o Poder de Polícia consubstancia-se em um poder-dever do Estado, aplicando-se tanto em relação ao Poder Executivo quanto ao Poder Legislativo. Este último o exercerá por meio da elaboração de leis, que no caso da extrafiscalidade, se manifestará por meio de normas tributárias que objetivarão a limitação dos direitos individuais em prol do interesse público. Como exemplo, pode-se citar a previsão de utilização do IPTU progressivo para o proprietário de solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado.

Já em uma acepção mais restrita, o poder de polícia é tido como uma atividade administrativa propriamente dita exercida apenas pelo Poder Executivo, por meio de licenças, autorizações e regulamentos. Esse poder de polícia administrativo é, diga-se de passagem, fato gerador de uma imposição tributária específica: a taxa. Por isso, o Código Tributário Nacional inseriu em seu art. 78 um conceito para o poder de polícia nesse seu sentido restrito e mais usual.

A intervenção, por sua vez, é o meio que se caracteriza pela adoção de mecanismos indutores ou desestimuladores de comportamentos por parte de agentes econômicos, buscando corrigir as falhas de mercado. Já a redistribuição de renda objetiva à reforma social, corrigindo as falhas sociais.

Por fim, a técnica consiste na utilização de instrumentos pelo qual a norma se valerá para onerar mais ou menos determinado contribuinte em relação aos demais, os quais veremos posteriormente em tópico específico.

1.1.1 – Extrafiscalidade e a neutralidade tributária

Faz-se necessário para este trabalho estabelecer uma correlação com o conceito de neutralidade tributária, compreendida como princípio por grande parte da doutrina. É o caso de Claudio Carneiro, para quem esse princípio importaria na não interferência da tributação nos preços relativos a bens e serviços e, portanto, na livre iniciativa ou livre concorrência (2020, não paginado). Para Paulo Caliendo, a neutralidade objetiva “alcançar os preceitos de eficiência, menor onerosidade e menor influência possível nas decisões dos agentes econômicos” (2019, não paginado).

Este conceito clássico advém da área da economia e tem sua gênese no ideário do liberalismo econômico, segundo o qual o mercado é capaz de autorregular-se com base em suas próprias leis da oferta e procura. Para tal doutrina, a intervenção estatal na economia seria prejudicial à eficiência na criação de riqueza.

De acordo com Humberto Ávila, a neutralidade compreende uma manifestação do princípio da igualdade em conexão com o da liberdade concorrencial, no que diz respeito ao dever de abstenção na atuação estatal. Dessa forma, ela teria como enfoque não o direito do contribuinte, mas o dever de não interferência por parte do Estado (*apud* FARO; ROCHA, 2012, *online*).

Conforme observa Aline Vitalis, na ótica desta concepção da não intervenção econômica, a neutralidade pode ser vista tanto na perspectiva da produção como do consumo. No primeiro caso, ela se caracteriza pela não interferência na escolha do consumidor em relação aos bens disponíveis; no segundo, implica a ausência de influência na forma de organização do processo produtivo (2016, p. 21). A autora aponta ainda a utilização do termo neutralidade para designar a não cumulatividade dos impostos indiretos na cadeia de produção e comercialização dos bens e serviços (2016, p. 29).

Neste sentido clássico, a neutralidade tributária constitui o oposto da extrafiscalidade, na medida em que esta, como vimos, pressupõe intervenção estatal na economia, ao passo que aquela se sustenta na ausência de qualquer interferência por parte do poder político. Como vimos a extrafiscalidade apenas ganhou espaço justamente com a transição do Estado liberal para o Estado intervencionista.

No entanto, conforme demonstra Vitalis, a dimensão dessa concepção foi sofrendo alterações ao longo da história, mantendo-se válido no nosso sistema o princípio da neutralidade, mas com seu significado interpretado de forma mais restrita:

Se na concepção liberal clássica ou ortodoxa defendia-se uma neutralidade fiscal absoluta, hoje é inegável a relativização do conceito, a partir da constatação de que o imposto sempre interferirá de alguma forma no comportamento dos agentes econômicos, inexistindo tributação integralmente neutra (2016, p. 12).

No mesmo sentido, Rogério Cannizzarro Almeida observa que não há como fugir à intervenção, já que a própria escolha dos impostos e de seus fatos geradores interfere na atuação dos agentes econômicos (2010, p. 96).

Ademais, vimos que a experiência histórica tem demonstrado que o mercado não têm sido capaz de se autorregular-se evitando distorções. Em um livre mercado pleno, há a tendência de alguns agentes subverterem as regras da livre concorrência. Conforme aponta Cláudia Rezende Machado de Araújo, o Estado Liberal mostrou-se causador de grandes desigualdades econômicas e sociais (1997, p. 330).

Por conseguinte, cumpre interpretar o princípio da neutralidade em consonância com os pilares do nosso modelo estatal intervencionista, conforme proposto por Vitalis. Nessa interpretação contextualizada, a extrafiscalidade e a neutralidade convivem ambas em nosso sistema. Essa última encontra-se expressamente prevista no art. 146-A da Constituição, que prevê não uma abstenção, mas, pelo contrário, uma atuação positiva no sentido de intervir para prevenir desequilíbrios da concorrência. Neste aspecto, a neutralidade tributária, assim como o princípio da isonomia, também apresenta significação em seu aspecto material.

1.1.2 – Técnicas e institutos da tributação extrafiscal

Como já vimos, há tributos com natureza extrafiscal, criados para regular o comércio exterior, o setor industrial e o mercado financeiro por meio da alteração de suas alíquotas. Quanto aos demais tributos, é possível a cumulação do objetivo arrecadatório com a obtenção dos diversos fins constitucionais mediante a aplicação de técnicas de tributação que irão onerar mais ou menos contribuintes previamente determinados.

Marcus de Freitas Gouvêa cita as imunidades, as isenções, as reduções de alíquota e de base de cálculo, os créditos presumidos, as restituições de tributos, bem como algumas modalidades de compensação e mesmo facilidades no cumprimento de obrigações acessórias,

como institutos por meios dos quais é possível veicular a extrafiscalidade (2006, p. 191). Paulo Caliendo acrescenta ainda a utilização de alíquotas progressivas ou seletivas (2013, p. 176). Trataremos de abordar, as principais técnicas desde já, apenas para nos situarmos com uma prévia noção dos conceitos e para uma melhor compreensão do instituto da extrafiscalidade, sem prejuízo de uma menção mais contextualizada a ser feita oportunamente.

A *progressividade* é a técnica por meio da qual são utilizadas alíquotas diferenciadas, as quais aumentam, via de regra, na medida em que a base de cálculo aumenta. É o caso do Imposto de Renda (IR) e do imposto sobre a propriedade territorial Urbana (IPTU). Para Eduardo Sabbag (2015, p. 31), embora não previsto expressamente no texto constitucional, com a Emenda Constitucional n.º 42/2003, tornou-se implícita a progressividade do Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), com a previsão da possibilidade de alíquotas diferenciadas em função do tipo e utilização do veículo automotor.

Cabe observar que a progressividade também pode ser concebida como a aplicação de alíquotas gradativamente maiores com objetivo de modular condutas. É o caso do Imposto sobre Propriedade Territorial Rural (ITR), em que há alíquotas maiores na medida em que diminui o aproveitamento econômico da propriedade rural. O objetivo é desestimular a manutenção de propriedades improdutivas. O IPTU, para além da gradação da alíquota em função do aumento da base de cálculo, também contempla a função de desestimular comportamentos com a previsão de incidência progressiva no tempo para o proprietário de solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado.

A *seletividade* consiste na imposição de ônus tributário diferente a produtos ou serviços também diferentes, com base em um critério previamente determinado. A diferenciação se dá, portanto, não com base na pessoa que suportará o tributo, mas nas características do objeto.

A constituição prevê expressamente a aplicação da seletividade a dois impostos: o IPI e o ICMS. O critério a ser considerado na seletividade é a essencialidade da mercadoria. Assim, quanto mais essencial ela for, menor deverá ser a alíquota. Conforme ensina Hugo de Brito Machado (2018, não paginado), é possível a utilização conjunta de outros critérios desde que não contrariem o da essencialidade, como, por exemplo, a utilização ou não de material nocivo ao meio ambiente no processo de fabricação. Nesse caso, dois produtos igualmente não essenciais poderiam ter alíquotas diferenciadas com base nesse último critério.

Para o referido autor, a seletividade aplicar-se-ia ainda ao IPTU, embora a Constituição não tenha feito menção expressa ao termo. Abordaremos com mais detalhes, as disposições constitucionais no próximo tópico.

As *imunidades* constituem limitações à competência tributária previstas na Constituição, que conferem desoneração tributária a determinados entes, coisas ou situações jurídicas vinculados a algum valor constitucional. Há diversas imunidades no texto constitucional. Podemos citar as vedações à tributação dos partidos políticos e suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos. Ou ainda as vedações à tributação dos livros, jornais e periódicos e do papel destinado à sua impressão, bem como dos fonogramas e videofonogramas musicais de autores e artistas brasileiros.

Já as *isenções* são figuras desonerativas que, ao contrário das imunidades, devem ser instituídas pelo legislador infraconstitucional. Sacha Calmon Navarro Coelho diferencia as isenções heterônomas das isenções autônomas (2013, p. 768). As primeiras são aquelas concedidas pelo legislador de esfera distinta daquela competente para a instituição do tributo. Trata-se de exceção à regra, devendo, portanto, haver previsão no texto constitucional. É o caso, do art. 156, § 3º, II, que permite ao legislador federal conceder por meio de lei complementar, por exemplo, isenção ao Imposto Sobre Serviços (ISS), de competência municipal, em relação a serviço destinado ao exterior. As isenções autônomas são aquelas concedidas pelo próprio ente com a competência para a instituição do tributo e constituem a regra do sistema.

A doutrina clássica costuma ainda diferenciar as imunidades das isenções pelo critério da incidência. No caso das imunidades sequer haveria incidência da norma tributária. Já nas isenções há incidência com o nascimento da obrigação tributária, mas com a posterior exclusão do crédito tributário.

Não é demais esclarecer que os chamados incentivos fiscais não constituem uma técnica tributária em si. Trata-se de uma terminologia genérica. Assim, os incentivos poderão ser implementados mediante a utilização dos já mencionados institutos, como as isenções, as reduções de alíquota e de base de cálculo, os créditos presumidos, dentre outros.

Cabe, por fim, observar que qualquer forma de desoneração tributária adotado pelo legislador infraconstitucional requer lei específica, federal estadual ou municipal que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, conforme previsão do art. 150, § 6º da Constituição.

1.2 – Fundamentos e marcos constitucionais

Antes de adentrarmos à análise dos dispositivos constitucionais que fundamentam a edição de normas de competência tributária com finalidade extrafiscal, convém estabelecer uma rápida abordagem a respeito da definição de regras e princípios.

Há na teoria jurídica bastante discussão acerca da distinção entre regras e princípios. O objetivo aqui não é enveredar por cada uma das teorias propostas, mas apenas estabelecer, em linhas gerais, o entendimento predominante atual no que concerne à aplicabilidade dos direitos fundamentais. Nesse aspecto, são de grande relevância os contributos da escola do pós-positivismo, notadamente a teoria do jurista Robert Alexy.

Com a corrente do pós-positivismo os princípios passaram a ter valor normativo, não mais sendo relegados a um plano secundário. Para Alexy, os princípios são, assim como as regras, uma espécie do gênero norma, uma vez que ambas veiculam expressões de cunho deontológico, como mandamento, permissão e proibição. A distinção entre elas não se dá apenas pelo grau de generalidade, maior nos princípios e menor nas regras, mas sobretudo por um critério qualitativo (2008, p. 87).

Assim, as regras são normas que, sendo válidas, devem ser cumpridas sempre e, em caso de conflito entre duas delas, uma será inválida e, portanto, deve ser expurgada do ordenamento jurídico. Já os princípios são mandados de otimização e devem ser aplicados na maior medida possível, considerando as possibilidades jurídicas. Essa mitigação da aplicabilidade, no entanto, se dá apenas com base em critérios jurídicos, quando há o confronto com princípios opostos. Neste caso, um princípio poderá deixar de ser aplicado sem que perca sua validade no ordenamento, e sem prejuízo de sua invocação em casos futuros (ALEXY, 2008, p. 91).

Em uma colisão de princípios, a definição de qual deles prevalecerá é operada por meio da ponderação, sempre com base nas especificidades do caso concreto. Não há, portanto, uma hierarquia de princípios e valores no plano abstrato. A ponderação deve levar em conta o postulado da proporcionalidade. Tal noção é de grande relevância no que concerne ao correto entendimento da própria teoria dos direitos fundamentais, dada a relatividade destes.

Ricardo Alexandre atenta para o fato de que a moderna doutrina considera que boa parte dos denominados princípios constitucionais tributários, como o caso da anterioridade, são, em verdade, regras, pois sua aplicabilidade ao caso concreto é disjuntiva, não havendo possibilidade de sopesamento (2017, p. 129).

As normas constitucionais que fundamentam a utilização do instrumento da extrafiscalidade podem estar expressas tanto por meio de princípios genéricos como por meio de regras específicas, e não estão previstas apenas no capítulo atinente ao sistema tributário nacional, mas espalhadas pelo texto constitucional.

Em alguns casos, a própria Constituição já prevê de forma concreta e específica a aplicação de mecanismos ou técnicas extrafiscais para implementação dos seus princípios e objetivos. É o que ocorre, por exemplo, ao prever as imunidades tributárias a determinadas instituições, ou a progressividade e a seletividade para os impostos, respectivamente, sobre a renda e sobre produtos industrializados. Ou ainda, na previsão dos impostos II, IE, IPI e IOF com regime próprio visando à obtenção de finalidades não arrecadatórias.

Em outras situações, o texto constitucional autoriza explicitamente a utilização do instrumento tributário nas políticas públicas por parte do legislador infraconstitucional de forma mais genérica, mediante a utilização de incentivos fiscais ou tratamento tributário especial, como no caso do art. 146, III, *d*, art. 151, I, ou 227, §3º, VI.

No entanto, a competência extrafiscal não se resume às hipóteses explicitadas no texto da Carta Maior. Pode o legislador infraconstitucional utilizar-se dela para a implementação de qualquer objetivo constitucional. É o que se deduz das palavras de Gouvêa:

Nesses termos, como elemento conceitual e limitador, a extrafiscalidade corresponde a todo objetivo que a Carta elege para o Estado brasileiro, desde que alcançável mediante o manejo de tributos, isto é, pela política fiscal.

Portanto, são os objetivos e valores constitucionais que dão o contorno e o conteúdo da extrafiscalidade no direito positivo brasileiro (GOUVÊA, 2006, *online*).

É preciso ressaltar, como o mencionado autor o faz, que a competência extrafiscal, assim como toda a atividade estatal, sempre se limita pelos princípios e garantias fundamentais do contribuinte. Ao estabelecer princípios e definir objetivos, o projeto constitucional pretende em última instância promover os direitos fundamentais. Assim, se por um lado os direitos fundamentais autorizam ou mesmo impõe a adoção de mecanismos tributários com fins alheios à arrecadação, por outro lado estes direitos estabelecem um limite à discriminação, consubstanciado por um critério de discriminação justificável. No conflito entre direitos fundamentais deve-se proceder à ponderação.

Estabelecidas estas considerações iniciais passemos à análise dos marcos constitucionais que fundamentam a extrafiscalidade. Para tanto, partiremos dos preceitos mais genéricos, como os objetivos e princípios constitucionais, analisando, na seqüência, os

comandos normativos mais específicos, ainda no texto constitucional, que visam explicitar e dar mais concretude aos primeiros. Não é demais ressaltar que, muitas vezes, os comandos constitucionais necessitarão da atuação do legislador infraconstitucional para serem efetivados. Por ora, no entanto, nos limitaremos à análise dos preceitos da Carta Maior.

1.2.1 – Objetivos do Estado brasileiro

Dispõe o art. 3^a da Constituição:

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

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Conforme observa Phillip Gil França, os objetivos fundamentais elencados na Carta Maior possuem força coativa imediata e eficácia vinculante, exigindo do Estado a adoção das medidas de forma a proporcionar o máximo de efetivação. Não são, portanto, meras metas, mas normas de cunho jurídico (2013, *online*).

Percebe-se que os temas tratados nos incisos do art. 3º se interpenetram. Destaca-se a busca pela redução das desigualdades sociais e regionais em um país que, historicamente, apresenta as maiores taxas de desigualdade na distribuição de renda do mundo, bem como a busca pelo desenvolvimento nacional.

Evidentemente estes objetivos irão se espriar por todo o sistema constitucional, inclusive o sistema tributário. Na seara do direito tributário, a efetivação se dará por meio da extrafiscalidade. Pode-se identificar dispositivos da Constituição que visam implementar a redistribuição de renda por meio de técnicas de tributação. É o caso da previsão de alíquotas progressivas para o Imposto de Renda (art. 153, §2º, I).

No caso dos tributos indiretos, em que o contribuinte de fato não é conhecido, há previsão para a utilização da técnica da seletividade. Assim, o art. 153, §3, I, estabelece que o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) terá suas alíquotas diferenciadas com base na essencialidade do produto. Dessa forma, os produtos que compõe a cesta básica, por exemplo, são menos tributados do que produtos supérfluos, com intuito de reduzir a regressividade, consistente na carga proporcionalmente maior daqueles sobre aqueles com menores condições

econômicas. Para o ICMS também há previsão da possibilidade da utilização da técnica da seletividade, conforme art. 155, §2º, III.

A concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País, autorizada pelo art. 151, I, também é uma explicitação na esfera tributária do objetivo fundamental previsto no art. 3º da Carta Constitucional.

No que concerne ao objetivo do desenvolvimento nacional, podemos citar o Art. 153, que em seu §3º, IV, prevê que o IPI terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto. Ou ainda a majoração das alíquotas do II sobre produtos importados de forma a proteger a indústria nacional.

De fato, poderíamos citar vários outros dispositivos constitucionais que, de uma forma ou de outra, buscam concretizar este objetivo bastante genérico. No entanto, deixaremos para citá-los de forma mais contextualizada ao abordarmos os princípios da ordem econômica, previstos no título VI da Constituição. Tais princípios são comandos normativos mais específicos que traduzem o objetivo genérico da garantia ao desenvolvimento nacional, previsto no art. 3º da Carta Maior.

1.2.1 – Princípios da ordem econômica

No título constitucional atinente à Ordem econômica e financeira há previsão de vários princípios. É importante ressaltar que, não obstante estejam relacionados à atividade econômica, transpassam esta seara, imiscuindo-se em questões sociais, relativas ao direito de propriedade ou ao meio ambiente, dentre outras, tratadas até mesmo mais pormenorizadamente em outros títulos da Constituição. No entanto, adotaremos como guia para a abordagem os princípios expressos no referido título, conforme efetuado por Roberto Henrique Girao e Maria Lírida Calou de Araújo e Mendonça, acrescentando eventuais disposições constantes de outras partes da carta magna (2014, *online*).

Princípio da soberania nacional

A soberania é um dos fundamentos da República Federativa do Brasil, prevista no primeiro artigo da carta maior. E constitui-se em princípio da ordem econômica, previsto no art. 170, I. De tal princípio, extrai-se o objetivo de garantir o desenvolvimento nacional,

reduzindo a dependência econômica internacional, bem como a proteção do território nacional.

Podemos citar os impostos II (art. 153, I), IE (art. 153, II), IPI (art. 153, IV), IOF (art. 153, V) e o Imposto Extraordinário de Guerra (IEG) (art. 154, II), como tributos previstos no texto constitucional com a função precípua de concretizar o princípio da soberania nacional.

Quanto ao II e IE, Kiyoshi Harada leciona que eles “têm a função de regular o comércio internacional, sempre sujeito às oscilações conjunturais” (2001, p. 301). Assim, se determinado produto importado está causando prejuízos aos produtores brasileiros, pode o Poder executivo majorar a alíquota desse produto estrangeiro de forma a desestimular o seu consumo, protegendo a indústria nacional.

Quanto ao IPI, vimos que deve ser seletivo em função da essencialidade da mercadoria em atendimento ao princípio da capacidade contributiva. No entanto, a extrafiscalidade do imposto vai além da redistribuição da renda, possuindo importante função também no que se refere à soberania nacional. É o que se depreende das palavras de Sacha Calmon:

Esta essencialidade está voltada às necessidades do consumidor final. (remédios com pouco IPI e pote de *escargot* com muito IPI) Na maior parte das vezes, contudo, está voltada mesmo às necessidades da produção industrial e às políticas de extrafiscalidade. É o IPI um agente de intervenção na economia e na livre concorrência, além de constituir barreira alfandegária, função reservada aos impostos aduaneiros (2015, p. 292).

Conforme previsto no art. 153, §3º, IV, o IPI terá seu impacto reduzido sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte. Com isso pretende-se o desenvolvimento da indústria nacional e redução da dependência externa.

Já o Imposto sobre Operações Financeiras tem como objetivo a administração do equilíbrio do mercado financeiro.

Os impostos ora tratados possuem um regime constitucional próprio para possibilitar o atendimento da finalidade para a qual foram criados. Eles não se submetem aos princípios da legalidade e anterioridade tributária, conforme previsto, respectivamente, nos arts. 150, §1º, e 153, §1º, possibilitando ao Poder Executivo intervir rapidamente na economia por meio de alteração de suas alíquotas.

Princípios da propriedade privada e da função social da propriedade

Estão previstos, respectivamente, nos incisos II e III do art. 170, e relacionam-se com as disposições do art. 5º, incisos XXII e XXIII, que garantem o direito de propriedade, condicionando-o ao atendimento da função social.

O artigo 182, § 2º, define que a propriedade urbana cumpre sua função social quando atende às exigências fundamentais de ordenação da cidade expressas no plano diretor. Por sua vez, o art. 186 estabelece os requisitos para cumprimento da função social quanto à propriedade rural, dentre eles o aproveitamento racional e adequado e a utilização adequada dos recursos naturais disponíveis e preservação do meio ambiente.

Há previsões que buscam efetivar estes princípios da ordem econômica por meio da tributação, tanto no título VII, que trata da Ordem Econômica e Financeira, como no capítulo que trata do sistema tributário nacional, e que faz parte do título VI. Tais previsões dizem respeito ao ITR e IPTU e visam desestimular condutas que afrontam a função social da propriedade.

No que concerne ao ITR, o art. 153, § 4º, I, dispõe que o mesmo será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas. O Art. 184, §5º dispõe que são isentas de impostos federais, estaduais e municipais as operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária.

Quanto ao IPTU, o art. 156, § 1º, II, prevê que as alíquotas do IPTU podem ser diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel. O art. 182, §4º, II, prevê a possibilidade de cobrança do referido imposto de forma progressiva em caso de não edificação ou subutilização ou não utilização do imóvel.

Princípio da livre concorrência

Este princípio está fundamentado na idéia de que o mercado por si só não é capaz de autorregular-se, sendo necessária, por vezes, a intervenção do Estado na economia para garantir a todos condições de competir em igualdade de condições. O art. 173, § 4º, dispõe que a lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros. Por sua vez, o art. 174 estabelece que o Estado exercerá, na forma da lei as funções de fiscalização, incentivo e planejamento.

Há disposições tributárias decorrentes deste princípio, que também se relacionam com o princípio da neutralidade tributária. Vejamos a redação do art. 146-A:

Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo

Girao e Mendonça (2014, *online*) citam ainda a previsão do art. 149, de instituição de contribuições de intervenção no domínio econômico, como decorrência deste princípio, bem como a própria possibilidade do Poder Executivo Federal alterar as alíquotas dos impostos aduaneiros sem necessidade de observância dos princípios da legalidade e anterioridade tributárias.

Redução das desigualdades regionais e sociais

Este princípio da ordem econômica é decorrência do objetivo fundamental da República Federativa do Brasil, previsto no art. 3º da Constituição, de erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais.

Há previsão específica no texto constitucional de utilização de mecanismo tributário para implementação do objetivo constitucional em comento. Trata-se do art. 151 que, ao mesmo tempo em que veda a concessão de tratamento diferenciado a qualquer ente da federação, admite a concessão de incentivos fiscais para as regiões com menor desenvolvimento sócio-econômico.

Ricardo Alexandre (2017, p. 185) cita ainda, como decorrência do objetivo de redução das desigualdades regionais, a disposição do art. 40 do ADCT, que previu a manutenção da Zona Franca de Manaus pelo prazo de vinte e cinco anos a contar da promulgação da Constituição. Conforme veremos mais detalhadamente, trata-se de área de livre comércio, de exportação e importação, beneficiada por incentivos fiscais.

Busca do pleno emprego

O trabalho é um direito social previsto no art. 6º da Constituição, por meio do qual o homem pode ter uma vida digna perante a sociedade. Portanto, é dever do Estado fomentar a geração de empregos. Neste sentido, podemos citar o tratamento diferenciado, no que concerne às contribuições sociais, previsto no art. 195, §9º, concedido às empresas geradoras de grande número de empregos:

§ 9º As contribuições sociais previstas no inciso I do caput deste artigo poderão ter alíquotas diferenciadas em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão de obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho, sendo também autorizada a adoção de bases de cálculo diferenciadas apenas no caso das alíneas "b" e "c" do inciso I do caput.

Tratamento favorecido para empresas de pequeno porte

Conforme já vimos o tratamento favorecido para empresas de pequeno porte está ligado ao princípio da livre concorrência, já que objetiva garantir condições mínimas para que os pequenos empreendimentos possam competir com as empresas de pequeno porte. Em última instância remete ao princípio da isonomia e da capacidade contributiva, como já vimos.

Pode-se ainda correlacionar o tratamento favorecido para os pequenos empreendimentos com o princípio e objetivo da busca do pleno emprego. Isso porque, conforme dados do Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos (Dieese 2009), estes estabelecimentos, que representam 99% do total das empresas no país, são responsáveis por 52% dos empregos gerados.

Em explicitação a este objetivo constitucional, o art. 179, prevê especificamente a utilização de mecanismos fiscais:

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.

Há ainda disposição que busca concretizar tal princípio no capítulo atinente ao Sistema Tributário Nacional. Trata-se do art. 146, III, *d*, que dispõe que cabe à lei complementar definir tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do ICMS, bem como de contribuições sociais.

Defesa do consumidor

Este princípio da ordem econômica está associado ao direito fundamental à proteção que o consumidor tem previsto no art. 5º, XXXII, da Carta Maior. Girao e Mendonça (2014, *online*) veem na tributação seletiva do IPI e do ICMS uma forma de proteção ao consumidor,

através da desinibição, por exemplo, do consumo de produtos perniciosos como cigarros e bebidas alcoólicas por meio de uma alta tributação.

Defesa do meio ambiente

O Art. 170, em seu inciso VI, proclama a defesa do meio ambiente, prevendo tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação. Tal princípio está relacionado ao direito difuso ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, previsto no art. 225 da Constituição, no título atinente à Ordem Social.

Conforme observa Gouvêa, não há no texto constitucional referência específica à utilização de tributos para a promoção da defesa do meio ambiente, mas também nenhuma proibição. Assim, é legítima a utilização da extrafiscalidade com vistas à conservação e melhoria do meio ambiente. Aliás, um dos exemplos mais clássicos da adoção do recurso da extrafiscalidade é a utilização de tributos com vistas a estimular comportamentos benéficos ao meio ambiente. O próprio protótipo de tributo proposto por Pigou para redução das externalidades negativas tinha como objeto a redução das emissões poluentes pelas fábricas.

1.2.2 – Objetivos na ordem social

Abordaremos aqui os objetivos constitucionais atinentes à ordem social. Cabe ressaltar que tais objetivos não estão apenas regidos no título VIII da Constituição, estando também disciplinados pelos arts. 6º, 8º e 9º da Carta Maior. Não é demais repisar também que, assim como os princípios da ordem econômica muitas vezes são entremeados por questões sociais, os objetivos constantes do título atinente à ordem social também podem relacionar-se com outras questões de interesse de outras áreas, como a econômica.

Eros Grau (*apud* GOUVEA, 2006, p. 112) bem observa que os arts. 218 e 219, que tratam da ciência e da tecnologia estão mais relacionados à ordem constitucional econômica, muito embora estejam posicionados no texto constitucional no Título VIII. Há que se citar ainda o capítulo destinado ao regramento do direito ao meio ambiente, que também se relaciona com a esfera econômica e que não trataremos aqui, pois já o fizemos no tópico anterior.

Gouvêa assim concebe a ordem social:

Com base no art. 6º da CF/88, entendemos que a ordem social constitui-se no conjunto de princípios e regras que visam a sistematizar os direitos à educação, à saúde, ao trabalho, à moradia, ao lazer, à segurança, à previdência social, aqueles pertinentes à proteção da maternidade, da infância, bem como a assistência aos desamparados (GOUVEA, 2006, p. 113).

De forma análoga ao que fizemos em relação à ordem econômica, abordaremos os objetivos da ordem social a partir das disposições constantes do título VIII da Constituição, complementando com eventuais disposições constantes de outras partes da Carta Maior. Assim, há disposições impondo ao Estado a obrigação de implementar a proteção à família, a promoção da seguridade social, o incentivo à cultura, à educação e ao desporto e o desenvolvimento científico e tecnológico.

Com efeito, nos termos do referencial conceitual adotado neste trabalho, a efetivação dos diversos direitos sociais pode ser promovida por meio do meio do manejo de tributos. Ainda que haja vários exemplos de incentivos fiscais criados pelo legislador infraconstitucional nas temáticas acima referidas, daremos enfoque aos objetivos para os quais há expressa menção constitucional à utilização da função extrafiscal da tributação.

Proteção da família

A Constituição dedica um capítulo à família dentro do título que trata da ordem social, mencionando a criança, o adolescente, o jovem e o idoso como sujeitos de especial proteção. Estabelece a família como base da sociedade e impõe ao Estado o dever de assegurar sua proteção.

Há previsão expressa na Constituição para que a implementação dessa proteção se dê por meio da tributação, senão vejamos:

Art. 227. É dever da família, da sociedade e do Estado assegurar à criança, ao adolescente e ao jovem, com absoluta prioridade, o direito à vida, à saúde, à alimentação, à educação, ao lazer, à profissionalização, à cultura, à dignidade, ao respeito, à liberdade e à convivência familiar e comunitária, além de colocá-los a salvo de toda forma de negligência, discriminação, exploração, violência, crueldade e opressão.

(...)

VI - estímulo do Poder Público, através de assistência jurídica, incentivos fiscais e subsídios, nos termos da lei, ao acolhimento, sob a forma de guarda, de criança ou adolescente órfão ou abandonado;

(...)

Promoção da assistência social

A assistência social forma juntamente com a saúde e a previdência o tripé da seguridade social. O art. 203 da Constituição dispõe que a assistência social é prestada a quem necessitar independentemente de contribuição à seguridade social e estipula os seguintes objetivos: a proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice; o amparo às crianças e adolescentes carentes; a promoção da integração ao mercado de trabalho; a habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiência; e a garantia de um salário mínimo de benefício mensal à pessoa portadora de deficiência e ao idoso sem recursos para prover à própria manutenção.

A Constituição dispensa um tratamento fiscal favorecido às instituições de assistência social, sem fins lucrativos, conferindo imunidade tributária a tais entidades, conforme previsto no art. 150, VI, *c*. Trata-se de imunidade subjetiva que alcança todos os tributos relativos às atividades vinculadas com os objetivos institucionais.

Incentivo à educação

O direito à educação está previsto no caput do art. 6º da Constituição. O Art. 205 especifica que é dever do Estado e da Família proporcionar a educação, e que esta deve ser promovida e incentivada com a colaboração da sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho. Cabe ao Estado prestar a educação diretamente ou por meio de delegação à iniciativa privada. Neste último caso, diversos tipos de instituições de natureza civil podem ofertar esse serviço público.

No que concerne ao uso da função extrafiscal para o incentivo à educação, citamos o art. 150, VI, *c*, da Constituição. Referido dispositivo, que como vimos concede imunidade às instituições de assistência social, também o faz em relação às instituições de educação, sempre quando atendido requisito da inexistência de fins lucrativos.

2 – EXTRAFISCALIDADE NA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO

2.1 – Noções gerais acerca da tributação sobre o consumo

Neste capítulo, veremos as principais implementações extrafiscais, especificamente quanto à tributação sobre as relações de consumo, levadas a cabo pelo legislador infraconstitucional com justificativa nos preceitos constitucionais já abordados no capítulo anterior. Para tanto, necessitamos definir a que tributos estamos nos referindo quando mencionamos as relações de consumo como base econômica de incidência. Antes, no entanto, abordaremos algumas noções introdutórias sobre a tributação desta manifestação de riqueza.

A tributação sobre o consumo tem origem na própria formação do Estado. Adam Smith teria observado, em 1776, que os tributos sobre o consumo foram criados para suprir a ineficiência da tributação exclusiva sobre o rendimento (CALIENDO, 2019, não paginado).

Flávio Couto Bernardes e Pilar de Souza e Paula Coutinho Elói apontam as vantagens econômicas da opção pela tributação sobre consumo constantes do XIX Relatório do Conselho de Impostos da França:

a) base muito ampla, o que permite a obtenção de elevado rendimento a partir de alíquotas baixas; b) base pouco móvel quando comparado ao capital e ao trabalho, causando (quando efetivamente atingido) poucas distorções na concorrência; c) não desfavorecimento da poupança, o que ocorre no caso de tributação da renda (2013, *online*).

É importante abordar ainda uma outra razão apontada para o surgimento da tributação sobre o consumo ao longo dos séculos. Por meio dela os governantes poderiam aumentar as receitas arrecadadas sem que houvesse muitos questionamentos por parte do contribuinte. Isso porque o valor do tributo estava embutido no preço dos produtos comercializados e o contribuinte era incapaz de distinguir a parcela que era recolhida a título de tributos daquela que representava o preço da mercadoria (CALIENDO 2019, não paginado).

Em análise sobre o histórico da taxação sobre esta modalidade de expressão de riqueza, Bernardes & Elói observam um fortalecimento destas incidências tributárias no último século, em decorrência das transformações sociais, como “a urbanização, a redução da produção para subsistência, a industrialização, e, sobretudo, o consumo como parâmetro de felicidade e satisfação” (2013, *online*).

No Brasil, diferentemente do que ocorre com a grande maioria dos países desenvolvidos, a tributação sobre o consumo sempre teve bastante expressividade no total da arrecadação. Em tabela publicada no livro *A reforma tributária necessária*, de autoria da Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil e da Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital, com dados da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) e da Receita Federal, é possível constatar tal discrepância.

No ano de 2015, 49,7% da arrecadação do Brasil foi proveniente da tributação sobre o consumo. A média dos países da OCDE é de 32,4%. Por outro lado, no mesmo ano, a tributação sobre a renda no Brasil contribuiu com apenas 21% da arrecadação total, ao passo que a média da tributação pelos países da OCDE sobre esta manifestação de riqueza atinge 34,1%.

Traçado o panorama histórico, cumpre abordar o conteúdo da expressão “tributação sobre o consumo” que será considerado para este estudo. Há discussão doutrinária a respeito do significado e da adequação da terminologia em comento. Isso se deve em parte ao fato de que não há na Constituição, tampouco no Código Tributário Nacional, qualquer remissão ao termo *consumo*, mas apenas expressões com significado aproximado, como o termo *circulação de mercadorias*, por exemplo.

Conforme apontam Bernardes e Elói (2013, *online*), a maioria dos autores considera que o gênero dos tributos sobre o consumo compreende o ICMS, o IPI, o ISS, o PIS e a Cofins. Dentre eles, pode-se citar Sacha Calmon Navarro, Misabel Derzi e Hugo de Brito Machado. Para fins deste estudo, adotar-se-á esta mesma compreensão. Assim, a pesquisa será restrita aos tributos ICMS, IPI, ISS, PIS e Cofins.

Cabe ressaltar que a tributação sobre o consumo é chamada indireta. Isso porque, via de regra, há na relação de consumo a existência de duas espécies de contribuintes, por assim dizer. O comerciante é o chamado *contribuinte de direito*, e é quem está obrigado ao recolhimento das exações perante o fisco. O consumidor, por sua vez, é o *contribuinte de fato*, quem efetivamente arca com o ônus financeiro, que é repassado pelo comerciante juntamente com o preço na nota fiscal.

Diferentemente do modelo adotado pela grande maioria dos países, no qual há apenas um tributo sobre o consumo, chamado genericamente de Imposto sobre Valor Agregado (IVA), no Brasil houve uma divisão da competência para tributar essa base econômica entre as três esferas da Federação. Assim, parte da competência restou atribuída à União (IPI e

contribuições PIS e Cofins), parte foi atribuída aos Estados (ICMS) e parte aos Municípios (ISS).

Cumpramos abordar, ainda que de forma bastante sucinta, os aspectos mais relevantes de cada um desses tributos, notadamente aqueles mais importantes para este trabalho. Tais noções serão úteis para a compreensão dos próximos tópicos, os quais tratarão da diferenciação de alíquotas e a da concessão de incentivos fiscais para todos os tributos sobre o consumo, ainda que se façam remissões pontuais a qualquer deles.

2.1.1 – Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI

Trata-se de um imposto de competência da União, previsto no art. 153, IV da Constituição Federal. Surgiu com a Lei n.º 3.520/58 e a Emenda Constitucional n.º 18/65 o incluiu na competência da União e com a previsão do princípio da não cumulatividade.

Incidirá sobre as relações de consumo, mas restringe-se a apenas uma fase desse processo, qual seja, a industrialização. Leandro Paulsen, de forma clara, define o âmbito de incidência do tributo: “Desse modo, o imposto em questão pode ser instituído relativamente a negócio jurídico que tenha por objeto bem ou mercadoria submetidos por um dos contratantes a processo de industrialização” (2013, p. 243).

Portanto, não incide na venda realizada por comerciante ao consumidor final, ainda que seja o produto industrializado, se o comerciante apenas o adquiriu para revenda, sem efetuar qualquer processo de industrialização. Tal definição é importante para diferenciá-lo do ICMS, já que este recai sobre as operações de revenda ao consumidor final. É um imposto plurifásico, incidindo apenas sobre o valor agregado, ou seja, é não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação pelo montante cobrado nas anteriores.

Conforme aponta Ricardo Alexandre (2017, p. 665), a doutrina tradicional sempre se referiu ao IPI como um tributo predominantemente extrafiscal. A arrecadação, no entanto, é a segunda maior dentre os impostos federais, sendo apenas menor que a do Imposto de Renda. O que denota que a função fiscal ganhou bastante relevância.

Cabe ressaltar que a extrafiscalidade do imposto em questão, no entanto, vai bem além da redistribuição da renda e da inibição das externalidades negativas. É o que se depreende das palavras de Sacha Calmon:

(...) Na maior parte das vezes, contudo, está voltada mesmo às necessidades da produção industrial e às políticas de extrafiscalidade. É o IPI um agente de intervenção na economia e na livre concorrência, além de constituir barreira alfandegária, função reservada aos impostos aduaneiros (2015, p. 292).

2.1.2 – Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS

É o imposto responsável pela maior arrecadação dos Estados e do Distrito Federal, sendo um dos mais complexos do sistema tributário brasileiro. Além do grande detalhamento constitucional previsto no art. 155, II, e §2º a 5º, há um vasto regramento infraconstitucional. A Lei Complementar n.º 87/96 uniformiza determinados aspectos do seu regime jurídico; as resoluções do Senado fixam alíquotas mínimas e máximas para determinadas situações; os convênios realizados no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz) especificam os benefícios fiscais que podem ser concedidos; e, por fim, temos as leis instituidoras do tributo e atos normativos infralegais.

O ICMS incide sobre a cadeia econômica que inicia na produção de determinada mercadoria até o seu consumo, bem como na prestação dos serviços específicos de transporte interestadual e intermunicipal de comunicação. A prestação de qualquer outro serviço está compreendida no campo de incidência do ISS, de competência dos Municípios.

Assim como o IPI, o ICMS é um imposto plurifásico, incidindo apenas sobre o valor agregado, ou seja, é não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação pelo montante cobrando nas anteriores. É um tributo de natureza indireta, já que o encargo financeiro é suportado pelo consumidor, chamado contribuinte de fato, embora quem esteja obrigado a recolhê-lo sejam os industriais ou comerciantes, chamados contribuintes de direito.

O ICMS é um tributo eminentemente fiscal. No entanto, a previsão constitucional da seletividade pode lhe conferir uma dose de extrafiscalidade. A posição majoritária da doutrina é de que, diferentemente do IPI, em que há obrigatoriedade na adoção de alíquotas seletivas, para o ICMS a seletividade é uma faculdade conferida pela Constituição, que utiliza a expressão “poderá ser seletivo”. No entanto, como bem observa Leandro Paulsen, “a seletividade é facultativa, mas, uma vez adotada, tem de implicar alíquotas diferenciadas conforme o critério da essencialidade da operação tributada” (2013, p. 272). Portanto, não é possível adotar alíquotas diferenciadas com base em outro critério que não a seletividade.

Mas para além da possibilidade de adoção de alíquotas seletivas, a extrafiscalidade pode ser veiculada no ICMS também por meio da concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais. A Constituição em seu art. 155, §2º, XII, g, dispõe que a forma de concessão desses incentivos fiscais deve se dar mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, na forma a ser regulada por lei complementar.

2.1.3 – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS

Está previsto no art. 156, II da Constituição. É um tributo de competência municipal cujo fato gerador é a prestação de qualquer serviço que não aqueles incluídos no campo de incidência do ICMS, ou seja, com exceção dos serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e desde que previstos em lei complementar. A definição de prestação de serviços é dada pelo Código Civil.

O § 3º do art. 156 da Carta Maior dispõe a respeito das alíquotas e da concessão de incentivos fiscais para o ISS:

- § 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do caput deste artigo, cabe à lei complementar: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 37, de 2002)
- I - fixar as suas alíquotas máximas e mínimas; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 37, de 2002)
 - II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)
 - III - regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

A fixação da alíquota mínima tem como objetivo evitar a chamada guerra fiscal, quando os municípios passam a reduzir drasticamente a incidência do imposto para atrair as empresas para os seus territórios, já que a arrecadação cabe ao ente onde está domiciliada a empresa prestadora do serviço. Já a estipulação de um teto máximo visa proteger o contribuinte do abuso da competência tributária por parte do município.

Em cumprimento ao comando constitucional contido no citado dispositivo, foi editada a Lei Complementar n.º 116/2003. Referida lei traz em seu anexo uma lista de serviços tributáveis composta por quarenta itens, subdivididos em subitens. No que concerne às alíquotas, houve apenas a estipulação do limite máximo, no percentual de 5% (cinco por cento). Quanto à alíquota mínima, não há previsão, aplicando-se o disposto no art. 88 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição, que prevê o percentual mínimo de 2% (dois por cento), com apenas algumas exceções.

Quanto às condições para concessão de incentivos fiscais, a Lei Complementar n.º 116/2003 também foi omissa. Assim, também nesse caso aplica-se o art. 88 do ADCT até que haja regulamentação específica. Tal dispositivo impede a concessão de isenções e incentivos fiscais que resulte em alíquota inferior a 2% (dois por cento).

2.1.4 – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Trata-se de um tributo da espécie contribuição, já que há uma vinculação no que concerne ao destino dos recursos arrecadados. Pertence à categoria das contribuições sociais, cuja competência é exclusiva da União, conforme preceitua o art. 149 da Constituição, cabendo aos demais entes da Federação apenas a instituição de contribuição para o custeio dos seus regimes previdenciários próprios. Como a própria nomenclatura da exação em tela sugere, as receitas da Cofins são destinadas a custear as despesas da seguridade Social, que abrange a previdência social, a saúde e a assistência social.

Apesar da previsão de instituição do art. 149, a Cofins encontra autorização constitucional mais específica no título que trata da ordem social, mais especificamente em seu art. 195, I, *b*. No mencionado dispositivo, há a previsão da base econômica sobre a qual recairá a exação, qual seja, a receita ou o faturamento do empregador, da empresa e da entidade a ele equiparada, na forma da lei.

Foi instituída por meio da Lei Complementar n.º 70/1991. Posteriormente, surgiram novos diplomas legais disciplinando a Cofins, inclusive estabelecendo regimes diferenciados de apuração do tributo.

Há dois regimes com formas de apuração e alíquotas diferenciadas. O primeiro deles, o regime comum ou cumulativo, é regido basicamente pela Lei n.º 9.718/98 com as alterações da Lei n.º 12.937/14 e aplica-se às pessoas jurídicas cuja tributação pelo imposto de renda se dá com base no lucro real e as imunes aos impostos. A alíquota é de 3% (três por cento), conforme art. 8º da aludida lei.

O regime não cumulativo é disciplinado pela Lei n.º 10.833/03 e aplica-se às empresas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido, bem como às receitas de alguns setores específicos, às decorrentes de serviços prestados por hospital e clínica médica, de serviço de transporte coletivo de passageiros, de serviços de educação infantil, ensino fundamental, médio e superior, dentre outros. A alíquota prevista no art. 2º da Lei n.º 10.833, é de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento).

2.1.5 – Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS

O PIS é uma modalidade de tributo da espécie contribuição social instituído pela Lei Complementar n.º 07/70, posteriormente recepcionada pela Constituição Federal nos termos do seu art. 239. Assim como a Cofins, também incide sobre o faturamento e a receita do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada. A arrecadação é destinada a programa voltado aos trabalhadores das empresas privadas.

Há previsão dos regimes cumulativo e não cumulativo também para o PIS, nos moldes do aplicável à Cofins. O regime cumulativo é previsto pela Lei n.º 9.718/98, com as alterações da Lei n.º 12.937/14, e a alíquota aplicável é de 0,65%. Já o regime não cumulativo é disciplinado pela Lei n.º 10.637/02 e tem a alíquota de 1,65% como regra.

No que concerne à não cumulatividade do PIS e da Cofins, Leandro Paulsen assim se manifesta:

De qualquer modo, a instituição de um sistema de não cumulatividade deve guardar atenção a parâmetros mínimos de caráter conceitual. Do contrário, a não cumulatividade violaria a razoabilidade, acobertando simples aumento de alíquotas, além do que o conteúdo da atual previsão constitucional ficaria ao alvedrio do legislador ordinário, o que subverteria a hierarquia das normas (2013, p. 311).

2.2 – Alíquotas diferenciadas em função do produto ou serviço

Inicialmente, cabe observar que a própria Constituição dispensa diretamente tratamento diferenciado a alguns produtos ou serviços por meio do instituto das imunidades, conforme já vimos. Assim, não são tributados os livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão. No caso do ICMS, dentre outras imunidades, não são tributadas as prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita.

Para além das imunidades, a Carta Maior prevê a instituição de alíquotas diferenciadas em função do produto ou serviço para o IPI e o ICMS. Tal diferenciação se dá por meio da seletividade, que consiste na aplicação de alíquotas diferentes em função da essencialidade do produto. Assim, bens de primeira necessidade, que são consumidos por todas as classes sociais, devem ter alíquotas baixas ou mesmo zeradas. Já os produtos supérfluos, presumidamente consumidos pelas classes mais privilegiadas, devem sofrer taxaço maior.

Também produtos causadores das externalidades negativas, como cigarro, bebidas alcoólicas, armas e produtos que podem causar danos à sociedade devem sofrer maior carga tributária.

De forma análoga à classificação doutrinária das imunidades, que as diferencia em objetivas e subjetivas, podemos dizer que a extrafiscalidade levada a cabo através da adoção de alíquotas diferenciadas possui um caráter objetivo, pois protege determinado bem ou serviço. Não se pode deixar de enfatizar, no entanto, que, em última análise, ainda que de forma indireta, o objetivo constitucional é sempre beneficiar pessoas.

No IPI, a obrigatoriedade constitucional de adoção de alíquotas seletivas está atualmente implementada através da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI, aprovada pelo Decreto n.º 8.950/2016. Há uma série de decretos posteriores que alteram a alíquota de determinados produtos. A referida tabela é baseada na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM). É dividida em 21 seções, que se subdividem em capítulos, subcapítulos, posições, subposições, itens e subitens, em um documento com mais de 400 páginas. Para cada descrição de produto, há um código NCM e a respectiva alíquota a ser aplicada.

Na referida tabela também são citados produtos não industrializados, para os quais há, em lugar da alíquota, a sigla NT (não tributado). A maioria dos produtos industrializados contém alíquota zero (0%). As alíquotas mais comumente aplicáveis são 5%, 10%, 15% e 20%.

Abaixo, colacionamos extratos da tabela contendo exemplos de produtos com as maiores alíquotas do IPI. Cabe acrescentar que se trata de recortes fiéis da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (Tipi), que contemplam toda a posição em que se encontra o item ou subitem com a alíquota elevada, exatamente para que tenhamos noção de como se estrutura a referida tabela e da classificação adotada.

| NCM | DESCRIÇÃO | ALÍQUOTA (%) |
|--------------|---|--------------|
| 24.02 | Charutos, cigarrilhas e cigarros, de tabaco ou dos seus sucedâneos | |
| 2402.10.00 | - Charutos e cigarrilhas, que contenham tabaco | 30 |
| | Ex 01 - Cigarrilhas | 300 |
| 2402.20.00 | Cigarros que contenham tabaco | 300 |
| | Ex 01 – Feitos a mão | 30 |
| 2402.90.00 | - Outros | 30 |
| | Ex 01 – Cigarros não contendo fumo (tabaco), exceto os feitos a mão | 300 |

| NCM | DESCRIÇÃO | ALÍQUOTA (%) |
|----------------|------------------------------------|--------------|
| 3303.00 | Perfumes e águas-de-colônia | |
| 3303.00.10 | Perfumes (extratos) | 42 |
| 3303.00.20 | Águas-de-colônia | 12 |

| NCM | DESCRIÇÃO | ALÍQUOTA (%) |
|--------------|---|--------------|
| 43.02 | Peles com pelo curtidas ou acabadas (incluindo as cabeças, caudas, patas e outras partes, desperdícios e aparas), não reunidas (não montadas) ou reunidas (montadas) sem adição de outras matérias, com exceção das da posição 43.03 | |
| 4302.1 | - Peles com pelo inteiras, mesmo com cabeça, cauda ou patas, não reunidas (não montadas): | |
| 4302.11.00 | -- De visons | 60 |
| 4302.19 | -- Outras | |
| 4302.19.10 | De ovinos | 10 |
| 4302.19.90 | Outras | 10 |
| 4302.20.00 | Cabeças, caudas, patas e outras partes, desperdícios e aparas, não reunidos (não montados) | 60 |
| | Ex 01 – Cabeças, caudas, patas, e outras partes, desperdícios e aparas, de coelho ou de lebre | 10 |
| | Ex 02 – Cabeças, caudas, patas e outras partes, desperdícios e aparas, de bovino, de ovino ou de caprino | 10 |
| 43.02.20.00 | - Peles com pelo inteiras e respectivos pedaços e aparas, reunidos (montados) | 60 |
| | Ex 01 – De bovino, ovino, caprino, coelho ou de lebre | 10 |
| | Ex 02 – peles “alongadas”, exceto de bovino, ovino, caprino, coelho ou de lebre | 40 |

| NCM | DESCRIÇÃO | ALÍQUOTA (%) |
|------------|--|--------------|
| 9302.00.00 | Revólveres e pistolas, exceto os das posições 93.03 ou 93.04 | 45 |

Quanto ao ICMS, vimos que a Constituição concede a faculdade de aplicação da seletividade em função da essencialidade das mercadorias e do serviço. Assim os Estados possuem autonomia para adoção da diferenciação das alíquotas, conquanto devam obedecer ao critério constitucionalmente definido.

Conforme aponta João de Souza Alho Neto, a maioria dos Estados utiliza três faixas de alíquotas para o ICMS. A primeira abrange produtos do setor alimentício e é taxada em cerca de 7 a 12%; a segunda faixa compreende a grande maioria das mercadorias e apresenta uma alíquota padrão que varia entre 17 e 18%; a última faixa contempla os chamados

produtos supérfluos, bem como energia elétrica, telecomunicações combustíveis e a alíquota aplicável varia, a depender do Estado, entre 25 a 30% (ALHO NETO, 2018, p. 209).

É o caso do Estado de Santa Catarina. O Regulamento do ICMS, aprovado por meio do Decreto n.º 2.870/2001, fixa as alíquotas internas em seu art. 26. A alíquota padrão que incide na maioria das mercadorias é 17%. Há redução do percentual para 12% para mercadorias de consumo popular, produtos primários em estado natural, veículos automotores, dentre outros. Nos casos de operações com produtos supérfluos, operações com energia elétrica, com gasolina ou álcool carburante, e na prestação de serviços de telecomunicação, a alíquota é majorada para 25%.

Dentre as mercadorias de consumo popular discriminadas na Seção II do Anexo I do referido Regulamento, estão as carnes, açúcar, café, farinha de trigo, leite, óleo de soja, pão, arroz, feijão e sal de cozinha. Dentre os produtos primários, relacionados na Seção III do mesmo anexo estão os animais vivos, peixes, frutas, legumes e cereais. Já com relação às produtos supérfluos, discriminadas na seção I, estão as bebidas alcoólicas, cigarros, perfumes e cosméticos, dentre outros.

Cabe acrescentar que além das alíquotas internas, há ainda alíquotas específicas para operações interestaduais, quando o destinatário da mercadoria ou serviço tem domicílio em outro Estado. Estas também apresentam algumas variações, mas em função de um critério geográfico, com base nos Estados de origem e de destino da operação.

Tais alíquotas foram estabelecidas pela Resolução do Senado n.º 22/89. Como regra geral, para as operações e prestações interestaduais incide 12% (doze por cento). Mas, para as operações e prestações realizadas a partir das regiões Sul e Sudeste, destinadas às regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo, a alíquota é de 7%. Nas operações interestaduais realizadas com mercadorias importadas, a alíquota é de 4%, nos termos do que dispõe a Resolução do Senado 13/2012 e Convênio ICMS 123/2012.

No que concerne às contribuições PIS e Cofins, não há na Constituição regras impondo a observância de alíquotas diferenciadas em função da essencialidade do bem ou serviço. No entanto, a legislação infraconstitucional estipula hipóteses de incidência de alíquota zero em operações envolvendo determinados produtos.

A Lei n.º 10.865/04 prevê incidência de alíquota zero tanto em operações de importação como em operações de comercialização de alguns produtos da cesta básica. A Lei n.º 12.839/12 inseriu ao rol dos itens com alíquota zero já previstos no art. 1º da Lei n.º

10.925/04, vários produtos alimentares e produtos de higiene bucal ou dentária, papel higiênico e sabões de tocadador.

2.2.1 – A essencialidade da energia elétrica

Definir se um produto ou serviço é mais essencial que outro nem sempre é uma tarefa fácil. No entanto, a doutrina reconhece que há um rol mínimo de produtos e serviços necessários ao mínimo existencial que está atrelado ao princípio da dignidade humana.

No que concerne à energia elétrica, assim pontua Alho Neto:

“No mundo moderno, não se pode tolerar que exista vida digna sem geladeira, iluminação artificial, ferro elétrico, ou até mesmo um chuveiro elétrico para os dias mais frios, por exemplo. Ao certo, são itens que trazem o mínimo de conforto às pessoas, e, sobretudo, dignidade para a existência cotidiana. A ponto de Machado Segundo afirmar que ‘sem energia não há vendas, prestação de serviços ou produção. Não se vive, apenas se sobrevive, e mal’ (2018, p. 223).

Bruno François Guimarães (2017, *online*) também ressalta a essencialidade da energia elétrica observando que “não é possível à população conservar grande parte de seus alimentos, iluminar seus lares da escuridão, ter acesso a diversos meios de comunicação, informação e instrução educacional”.

Ainda nesse sentido, o autor argumenta que o fornecimento de energia elétrica teve seu caráter de essencialidade reconhecido pelo art. 10, I, da Lei n.º 7.783/89. Referida lei dispõe sobre o exercício do direito de greve, define as atividades essenciais, regula o atendimento das necessidades inadiáveis da comunidade, e dá outras providências.

No entanto, o fornecimento de energia elétrica é tributado por uma alíquota majorada por praticamente todos os Estados da Federação. No Rio Grande do Sul, a alíquota é de 30%; no Rio de Janeiro, 29%; na Bahia, 27%; no Amazonas e em Santa Catarina, a incidência é de 25%. Cabe observar que, para além de não ser conferido o caráter de essencial, os citados percentuais não se enquadram nem mesmo na alíquota padrão, mas sim, na terceira faixa, correspondente às alíquotas majoradas, aplicada aos produtos supérfluos.

A questão chegou ao Supremo Tribunal Federal por meio do Recurso Extraordinário n.º 714.139, de Santa Catarina. O recurso foi interposto em sede de um mandado de segurança impetrado em 2010 por uma grande rede varejista brasileira, pleiteando a aplicação da alíquota padrão, no percentual de 17% em lugar da majorada. Cabe ressaltar que, em Santa

Catarina, assim como em outros Estados, há alíquota reduzida para baixo consumo residencial ou de produtores e cooperativas rurais. A segurança foi denegada tanto na primeira como na segunda instância da justiça catarinense, com fundamento exatamente na existência de alíquotas menores para estas hipóteses.

Conforme defende Guimarães, não é válido o argumento da progressividade de alíquotas em função do consumo de energia elétrica, pois a progressividade não é o critério adequado para concretizar a igualdade em tributos indiretos, mas sim a seletividade em função da essencialidade (2017, *online*).

O Supremo Tribunal Federal reconheceu a repercussão geral da matéria em 2014. Em 2021, julgou o recurso representativo da controvérsia fixando a tese de que, uma vez adotada a técnica da seletividade pelo legislador estadual para o ICMS, a fixação de alíquotas sobre operações de energia elétrica e serviços de telecomunicação em patamar superior ao das operações em geral contraria os ditames constitucionais.

2.3 – Incentivos fiscais

Diferentemente do instituto da seletividade, que resulta em um tratamento favorecido a determinadas pessoas pela via indireta, através da proteção de um determinado produto ou serviço, os incentivos fiscais normalmente possuem um caráter subjetivo, sendo concedidos em função de algum atributo ou comportamento por parte do contribuinte, que se busca estimular.

Tomemos a definição de Paulo Caliendo:

Considera-se como incentivo fiscal toda e qualquer forma de vantagem fiscal a determinado contribuinte, independentemente de sua denominação. Eles possuem os seguintes elementos: a) são concedidos pelo poder público; b) são usufruídos por contribuinte, pessoa natural ou jurídica, de direito público ou privado, interno ou internacional; c) finalidade é reduzir ou eliminar exigência impositiva ou deveres formais ou acessórios; d) mediante qualquer forma (redução de alíquota, base de cálculo, exclusão de incidência, prorrogação de prazo, facilitação de meio de pagamento etc.) (2019, não paginado).

Os incentivos fiscais via de regra são concedidos pelo ente da federação que possui a competência para instituir o tributo. Mas a Constituição estabelece alguns requisitos. É necessário que seja concedido mediante lei específica, conforme estipula o art. 150, § 6º. Isso

significa que a lei concessiva deve tratar apenas da desoneração concedida ou então apenas do tributo em que ela é concedida.

Também há exigências de ordem financeira. A Lei Complementar n.º 101/01, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, prevê em seu art. 14 que a concessão de tais incentivos deve estar acompanhada da estimativa do impacto orçamentário decorrente da renúncia fiscal, bem como de medidas de compensação para o aumento da receita, como elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

Quanto ao ICMS, a competência dos Estados e Distrito Federal para a concessão de incentivos fiscais é limitada pelo art. 155, § 2º, XII, g, da Constituição. Referido dispositivo impõe a necessidade de regulamentação por lei complementar da forma como serão concedidas ou revogadas as isenções, incentivos e benefícios fiscais, estipulando ainda que deve se dar por meio de deliberação dos Estados e do Distrito Federal. Como a Lei Complementar n.º 24/75 já disciplinava a questão quando da promulgação da Constituição de 1988, restou recepcionada pela Constituição.

A Lei Complementar n.º 24/75 previa, em seu art. 2º, § 2º, que a concessão de benefícios dependia sempre de decisão unânime dos Estados representados no Confaz. Em 2017, foi editada a Lei Complementar n.º 160/2017 que alterou a regra da exigência de unanimidade. Basta que dois terços dos Estados da Federação aprove a concessão do incentivo fiscal, sendo que nesse número total deve estar contido ao menos um terço das unidades de cada região.

É de se ressaltar que, conforme entendimento já firmado pelo Supremo Tribunal Federal, os convênios, por si só, não instituem ou revogam os incentivos fiscais, apenas autorizam a instituição ou revogação por parte do ente da federação, que deve se dar por meio de lei. Em 2021 foram realizados 236 convênios, muitos dos quais consistem em alterações de convênios anteriores. Alguns convênios autorizam a concessão de incentivos fiscais por parte de apenas um Estado da Federação, enquanto outros autorizam todos.

No caso do Estado de Santa Catarina, o Regulamento do ICMS trata no anexo 2 especificamente dos benefícios fiscais, o qual é desmembrado nos seguintes capítulos: das isenções, da redução da base de cálculo, do crédito presumido, da suspensão do imposto e das operações e prestações sujeitas a tratamento tributário especial. Na descrição da operação sujeita a tratamento tributário favorecido há menção ao convênio firmado no âmbito do Confaz.

No que concerne às isenções das operações internas, podemos citar, a título exemplificativo, as seguintes operações não tributadas: a saída de mexilhão, marisco, ostra, berbigão e viera, em estado natural, resfriado ou congelado, enquanto vigorar o Convênio ICMS 147/92; a saída de produto típico de artesanato regional, quando confeccionado sem utilização de trabalho assalariado, destinada a consumidor final, nos termos dos Convênios ICM 32/75, ICMS 40/90, 103/90 e 151/94; a saída de produto resultante do trabalho de reeducação dos detentos, promovida pelos estabelecimentos do Sistema Penitenciário do Estado, nos termos do Convênio ICMS 85/94.

O art. 2º do Regulamento prevê ainda isenção para operações internas e interestaduais descritas em 79 incisos, muitos dos quais subdivididos em várias alíneas. Há ainda inúmeras operações contempladas com incentivos mediante a utilização de outras técnicas tributárias, como a redução da base de cálculo, crédito presumido, dentre outros. A título exemplificativo, podemos citar a redução da base de cálculo em 51,11% (cinquenta e um inteiros e onze centésimos por cento), nas saídas de equinos puro-sangue, exceto puro-sangue inglês – PSI, nos termos do Convênio ICMS 50/92.

A mesma exigência constitucional de lei complementar para regular a concessão de incentivos fiscais em relação ao ICMS aplica-se ao ISS, conforme previsão do art. 156, § 3º, III. Nesse caso, não há exigência de que a concessão dos incentivos fiscais se dê mediante deliberação dos entes competentes para a instituição do tributo, já que há mais de cinco mil municípios no território nacional.

2.3.1 – Utilização indevida e guerra fiscal

A questão da validade e da efetividade dos incentivos fiscais concedidos no Brasil é bastante polêmica. A crítica generalizada à utilização de tais mecanismos pode ser sintetizada nas palavras de Lediane Rano Fernandes da Silva:

A intervenção por meio de incentivos encontra-se extremamente carente de planejamento pelo setor público, como determina o artigo 174 da Constituição da República, ocorrendo de forma desorganizada, sem um efetivo controle sobre os investimentos aplicados e os retornos efetivamente ocorridos. As escolhas dos beneficiários, de um modo geral, não são feitas com base em critérios administrativos objetivos, mas, sim, por interesses e pressões políticas (SILVA, 2009, p. 228).

A discussão ganha maior enfoque no que se refere aos incentivos fiscais regionais, sobretudo aqueles concedidos por Estados da Federação objetivando atraírem empreendimentos para o seu território, a pretexto de um incremento no desenvolvimento econômico com a geração de empregos e renda. A competição travada por estes entes estatais na concessão de estímulos fiscais sem autorização do Confaz culminou na chamada guerra fiscal.

Segundo informações do sítio da Superintendência de Desenvolvimento do Nordeste (Sudene) na *Internet*, os incentivos fiscais regionais tem como grande idealizador Celso Furtado, que realizou um estudo chamado *Uma política de desenvolvimento para o Nordeste*, o qual deu origem à criação da Sudene, em 1959.¹

Conforme bem observa Paulo de Barros Carvalho, a guerra fiscal não envolve apenas o atrito entre os Estados da Federação, “mas também afeta diretamente os contribuintes que usufruíram de incentivos e aqueles que tiveram algum tipo de relacionamento com eles” (2014, p. 27).

Segundo Lucas Bevilacqua, o desmantelamento de órgãos como a Sudam, Sudene e Sudeco, a ausência do governo federal na condução de política de desenvolvimento regional e o agravamento da situação financeira e fiscal dos Estados teria feito os Estados menos desenvolvidos passarem a utilizar-se da concessão de incentivos fiscais para o ICMS, buscando atrair empreendimentos para os seus territórios (2013, p. 39).

Rogério Cannizzaro Almeida aponta como causas para a competição fiscal: a) o desequilíbrio econômico entre as diversas regiões do país, no que diz respeito à oferta de mão-de-obra qualificada e de infraestrutura de instalação de acesso aos insumos e ao mercado, aliado à inoperância do governo central; b) a atribuição aos entes subnacionais da competência para a instituição e cobrança do ICMS, principal tributo sobre o consumo, diferentemente do padrão mundial; c) a adoção do chamado princípio da origem na incidência do ICMS, de modo a influenciar fortemente o Estado em que se localiza a empresa que dará ensejo à operação de saída; d) a falta de aptidão do Poder Judiciário em dar respostas rápidas às demandas referentes à legalidade dos incentivos concedidos sem amparo em convênio interestadual (2010, p. 198).

Segundo Kiyoshi Harada, as três esferas da federação vêm concedendo incentivos tributários sem a observância dos requisitos do art. 14, I e II, da Lei de Responsabilidade

¹ <http://antigo.sudene.gov.br/quem-foi-celso-furtado>

Fiscal. Quanto ao ICMS, o autor aponta ainda a inobservância, por parte dos estados da federação, da exigência de convênio do Confaz autorizando a renúncia fiscal, nos termos da Lei Complementar n.º 160. Nesse caso, atribui ao tratamento dado pelo Poder Judiciário parte da responsabilidade por essa competição irregular:

Infelizmente, a resposta que a Corte Suprema vem dando a esses incentivos de manifesta inconstitucionalidade por descumprimento literal da disposição constitucional pertinente tem sido bastante lenta, por submeter o julgamento das Ações Diretas de Inconstitucionalidade – ADIs – ao regime do art. 12 da lei de regência, deixando de apreciar o pedido de medida cautelar. Esse fato tem estimulado a ação de alguns governantes estaduais que vêm concedendo incentivos fiscais de forma unilateral para atrair a aplicação de capitais em seus respectivos Estados-membros, sempre contando com a modulação de efeitos em casos de declaração de inconstitucionalidade do benefício fiscal outorgado (HARADA, 2011, *online*).

2.3.1 – Zona Franca de Manaus

Trata-se de um parque industrial brasileiro com área de 10 mil metros quadrados situado na cidade de Manaus/AM. Suas origens remontam ao Decreto-lei n.º 3.173/57, que criou uma zona franca para armazenamento, beneficiamento e retirada de produtos do exterior. Acabou sendo revogado pelo Decreto-lei n.º 288/67, que a reformulou, criando a Superintendência da Zona Franca de Manaus (Suframa) para a administração da área de livre comércio.

O Art. 1º do Decreto-lei n.º 288 assim a define:

É uma área de livre comércio de importação e de exportação e de incentivos fiscais especiais, estabelecida com a finalidade de criar no interior da Amazônia um centro industrial, comercial e agropecuário, dotado de condições econômicas que permitam seu desenvolvimento, em face dos fatores locais e da grande distância a que se encontram os centros consumidores de seus produtos.

O prazo de duração da Zona Franca de Manaus, que já havia sido prorrogado anteriormente à Constituição de 1988, restou mantido por mais vinte e cinco anos com a promulgação desta, conforme dispõe o art 40 do ADCT. Para Ricardo Alexandre (2017, p. 185) a manutenção se deu com fundamento no art. 3º da Carta Maior, que prevê, dentre os objetivos da República Federativa do Brasil, a redução das desigualdades sociais e regionais. Com a Emenda Constitucional n.º 83/2014, o prazo de vigência dos benefícios da Zona Franca foi prorrogado até 2073.

Compreende os polos comercial industrial e agropecuário. Segundo dados do Ministério da Economia, o polo industrial é o mais relevante, abarcando 500 indústrias de alta tecnologia que gerariam mais meio milhão de empregos, diretos e indiretos, principalmente nos setores de televisão, informática e motocicletas.

Para a Zona Franca de Manaus são concedidos incentivos fiscais por parte dos três entes da federação relativamente a tributos de sua competência. Pode-se citar, no âmbito federal, a isenção do imposto de importação, permitindo que as empresas montadoras usem componentes importados, a isenção do imposto de exportação e também desonerações parciais no Imposto de Renda da Pessoa Jurídica. O Município de Manaus também concedeu isenção do IPTU e da taxa de serviços de limpeza e conservação pública por dez anos.

No que concerne aos tributos sobre o consumo contemplados neste estudo, há importantes manifestação da extrafiscalidade no que concerne ao IPI e ao ICMS. Com relação ao IPI, há isenção do tributo sobre os produtos industrializados produzidos na Zona Franca, bem como sobre aqueles de procedência estrangeira consumidos no âmbito da área de livre comércio.

Há ainda a contabilização do crédito do IPI, como se devido fosse, para quem adquirir, em qualquer ponto do território nacional, matérias-primas ou produtos intermediários a serem usados na industrialização, oriundos da Zona Franca. Tal questão foi objeto de repercussão geral no Supremo Tribunal Federal (STF) por meio do Tema 322, sendo o Recurso Extraordinário n.ºs 592.891 representativo da controvérsia. A suprema corte entendeu que, embora a regra seja a ausência de crédito na entrada de produto isento, tal não se aplica às matérias primas e produtos intermediários originários da Zona Franca de Manaus.

Quanto ao ICMS, há isenção do tributo incidente sobre mercadorias originárias de outros Estados destinadas à Zona Franca, seja para o consumo, a industrialização ou reexportação. Há também a contabilização como crédito do valor que seria pago a título de ICMS na origem, aos bens industrializados nos demais estados quando ingressam na Zona Franca. Para a importação de matérias-primas a incidência do ICMS é menor.

Cabe citar ainda a restituição do ICMS incidente sobre os produtos industrializados, que pode variar de 45 a 100%, beneficiando bens de capital e bens de consumo destinados à alimentação, vestuários e calçados, bens produzidos por empresas de base tecnológica de micro e pequeno porte, produtos medicamentosos que utilizam plantas medicinais regionais e produtos resultantes da industrialização do pescado, dentre outros.

2.4 – Simples Nacional

No primeiro capítulo, vimos que há previsões constitucionais que garantem tratamento diferenciado às microempresas e empresas de pequeno porte. Tal tratamento dá efetividade ao princípio da isonomia tributária, propiciando aos pequenos empreendimentos competirem em condições de igualdade com as empresas de grande porte. Como vimos, as micro e pequenas empresas são responsáveis pela maioria dos empregos no país.

Antes mesmo da Constituição de 1988, havia a Lei n.º 7.256/1984 que conferia o aludido tratamento diferenciado e que, no entendimento do STF, fora recepcionada pela Carta Constitucional. Posteriormente, foi editada a Lei n.º 8.864/1994 para regulamentar o comando constitucional, que não trouxe alterações quanto aos benefícios fiscais previstos na lei anterior. No âmbito federal, o tratamento favorecido ganhou mais efetividade com a Lei n.º 9.317/1996, que institui o Simples – Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte.

Vários sistemas simplificados foram sendo criados no âmbito dos Estados e Municípios, o que resultou em tratamento desigual para empresas do mesmo porte localizadas em diferentes regiões do país. Para resolver o problema, foi editada a Emenda Constitucional 42/2003, que incluiu a alínea *d*, no inciso III da Constituição Federal, dispondo que cabe à lei complementar estabelecer as normas gerais sobre definição de tratamento diferenciado e favorecido às microempresas e empresas de pequeno porte.

Por fim, em atendimento ao referido comando constitucional, foi editada a Lei Complementar n.º 123/2006, a qual institui o Simples Nacional. Posteriormente foram editadas as Leis Complementares n.ºs 127/2007, 128/2008 e 139/2011, as quais trouxeram modificações ao sistema.

Em suma, o Simples Nacional é um regime diferenciado e favorecido dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte de todo o território nacional, consistente na apuração e recolhimento em um único pagamento da maioria dos impostos e contribuições da União, do ICMS estadual e do ISS municipal. Trata-se de um pagamento mensal cujo valor é apurado através da aplicação de uma alíquota progressiva sobre a receita bruta. Por consequência, há simplificação também das obrigações acessórias.

Ricardo Alexandre assim o conceitua:

De qualquer forma, ressalvadas situações bastante específicas, é possível definir o Simples Nacional como um regime jurídico simplificado e favorecido, tendente a reduzir a burocracia e a carga tributária a que estão submetidas as microempresas e empresas de pequeno porte do País (2017, p. 794).

No que concerne à definição de microempresa ou empresa de pequeno porte, o art. 3º dispõe que são assim consideradas as sociedades empresárias, as sociedades simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário a que se refere o art. 966 do Código Civil, devidamente registrados no registro competente, com faturamento bruto anual igual ou inferior a R\$ 360.000,00 para as microempresas, e acima deste valor até a quantia de R\$ 3.600.000,00 para as empresas de pequeno porte. Cabe ressaltar que é opcional a adesão ao Simples por parte das entidades que se enquadram nos mencionados critérios.

Com base na autorização constitucional do parágrafo único do art. 146 da Constituição, a Lei Complementar n.º 123/2006 previu a possibilidade de os Estados da Federação adotarem faixas de receita bruta menores que as estipuladas genericamente em seu art. 3º. Isso porque um empreendimento pode ser considerado de pequeno porte em um estado com grande desenvolvimento econômico, mas não o será se considerada a realidade de um estado pouco desenvolvido.

Conforme estipula o Art. 12 da Lei Complementar n.º 123/2006, a opção pelo Simples Nacional implica o recolhimento mensal através de um único documento de arrecadação dos seguintes impostos e contribuições:

- I – Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ)
- II – Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)
- III – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)
- IV – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins)
- V – Contribuição para o PIS/PASEP;
- VI – Contribuição Patronal Previdenciária (CPP) a cargo da pessoa jurídica;
- VII – Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – (ICMS);
- VIII - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS).

Verifica-se que a extrafiscalidade levado a cabo por meio do Simples não diz respeito apenas aos tributos sobre o consumo, incluindo outros que incidem sobre a renda e o lucro

líquido, bem como contribuições sociais previdenciárias. Engloba, no entanto, todos os cinco tributos nos quais este estudo se concentra.

Não abordaremos aqui as diversas regras prevendo apurações específicas para determinados tributos em determinados casos. Cabe, no entanto, citar o § 20-B do art. 18, que prevê a possibilidade de concessão unilateral de isenção ou redução da Cofins, PIS/Pasep e ICMS para produtos da cesta básica. Assim, a União pode conceder unilateralmente isenção ou dedução da Cofins e PIS/PASEP, e os Estados e Distrito Federal podem conceder tais benefícios com relação ao ICMS.

Há ainda na lei instituidora do Simples Nacional regras atinentes a tributos não relacionados em seu art. 12. É o caso do art. 18-D, que impõe aos Municípios a concessão de tratamento favorecido com relação ao IPTU ao Microempendedor Individual – MEI que realiza sua atividade em sua residência. Assim, deve ser aplicada a menor alíquota, residencial ou comercial, para aquela localidade.

3 – ANÁLISE DAS PROPOSTAS REFORMISTAS

3.1 – Considerações iniciais

Da leitura de textos mais antigos, é possível constatar que o tema reforma tributária não recente, mas discutido desde a promulgação da Constituição em 1988. No entanto, a discussão ganhou novo fôlego no governo atual, com a apresentação de propostas de alteração profunda na tributação sobre o consumo.

Uma das questões mais controversa nas propostas apresentadas diz respeito à instituição de alíquota única ou com poucas variações e a extinção de isenções ou incentivos fiscais. Os apoiadores de tais propostas têm se referido a elas como decorrentes do princípio da neutralidade tributária. Segundo esses defensores, elas seriam necessárias para a criação de um sistema neutro, caracterizado por não influenciar os agentes econômicos, o que evitaria distorções com relação às regras do mercado.

Dentre tais defensores está a portuguesa Rita de La Feria, professora de Direito Tributário na Universidade de Leeds, na Inglaterra. Em audiência pública realizada pela Comissão Mista da Reforma Tributária, a professora mencionou as seguintes características que, segundo ela, assegurariam a eficiência e neutralidade de um IVA: “(i) o caráter geral, e não setorial; (ii) a adoção do princípio do destino, (iii) a adoção de uma base tributável alargada, mediante alíquota única e o mínimo possível de isenções; e (iv) o caráter multifásico e não cumulativo.”¹

A professora sustentou ainda que a diferenciação de alíquotas e a concessão de isenções tornariam o sistema mais complexo e ainda beneficiariam os mais ricos, que consumiriam mais, inclusive os produtos mais essenciais (CAMARA DOS DEPUTADOS, 2020, *online*). Tal discurso fundamenta-se no argumento de que seria mais efetiva a redistribuição de renda se efetuada unicamente no momento da realização de despesas.

Como vimos no capítulo 1, trata-se da invocação do princípio da neutralidade na sua acepção clássica e liberal, e não aquela interpretada no contexto do Estado interventor, ainda que em caráter excepcional neste último caso, contemplado em nossa Constituição.

¹ Relatório da Comissão Mista Temporária da Reforma Tributária

Neste sentido dado pelos defensores das propostas, a neutralidade estaria em oposição à extrafiscalidade. Por consequência, ao defenderem a alíquota única e a extinção de benefícios fiscais, estão propondo uma redução muito significativa da extrafiscalidade da tributação sobre o consumo, ainda que não se refiram diretamente dessa forma. A função extrafiscal estaria restrita, ora à criação de um imposto seletivo, cuja função seria apenas desestimular o consumo de certos bens, ora na possibilidade da existência de poucas alíquotas diferenciadas, ou ainda na possibilidade de concessão de incentivos fiscais em situações muito específicas.

O Congresso Nacional constituiu Comissão Mista da Reforma Tributária para discutir as duas propostas de emenda Constitucional, n.ºs 45 e 110/2019, que tratam da tributação sobre o consumo. O relatório final foi apresentado pelo relator Deputado Aguinaldo Ribeiro em maio de 2021, com análise de mais de cem sugestões recebidas, acompanhadas de substitutivo à proposta. Ao término dos trabalhos da Comissão Mista, a discussão passou a se concentrar no Senado Federal, a partir do texto da PEC n.º 110. Em outubro de 2021, foi apresentado o relatório desta última proposta com substitutivo.

Na seqüência, abordaremos cada uma das propostas de reforma da tributação sobre o consumo em seus aspectos mais relevantes, analisando-as quanto à adoção de alíquotas indiferenciadas e extinção de incentivos fiscais à luz do nosso sistema constitucional. Iniciaremos pela PEC n.º 45, tendo em vista se tratar da proposição mais radical no que concerne à supressão da extrafiscalidade. Assim, esta primeira análise contempla o núcleo da pesquisa realizada. Ao tratarmos das demais proposições legislativas, enfatizaremos apenas seus aspectos diferenciais em relação à PEC n.º 45, sem repetir toda a demonstração das conclusões a que chegamos.

3.2 – Proposta de Emenda Constitucional n.º 45/2019

3.2.1 – Apresentação

Proposta pelo Deputado Federal Baleia Rossi do MDB/SP, o texto propõe a unificação dos tributos IPI, PIS, Cofins, ICMS e ISS no imposto sobre operações com bens e serviços (IBS), de competência federal, a exemplo do modelo de Imposto Sobre Valor Agregado (IVA) que vigora na maioria dos países do mundo.

O IBS proposto tem como características a não cumulatividade, a uniformidade de alíquotas entre os diferentes bens e serviços e a impossibilidade de concessão de qualquer benefício fiscal. Cada Estado ou Município teria competência para fixar parte da alíquota, que poderá, portanto, variar ao longo do país a depender de onde for destinado o produto ou serviço. No entanto, a alíquota adotada por cada ente deve ser idêntica para todos os produtos ou serviços consumidos em seu território. Para fins de distribuição da receita, será considerada a parcela da alíquota total fixada por cada ente.

Outra característica é que incidência da tributação nas transações interestaduais e intermunicipais se daria no destino da operação, pertencendo ao ente onde o produto ou serviço é consumido. Atualmente, a tributação se dá no local onde é produzido o bem ou serviço.

A PEC n.º 45/2019 prevê ainda a criação de imposto seletivo federal de cunho extrafiscal, com objetivo de desestimular o consumo de bens e serviços causadores de externalidades negativas. Não há menção sobre quais bens ou serviço o tributo incidiria, os quais seriam definidos por meio de lei ordinária.

O projeto original prevê a manutenção do Simples Nacional, permitindo que o contribuinte escolha se deseja recolher o IBS de forma segregada em relação aos demais tributos que compõe o regime especial, de forma a usufruir da não cumulatividade. Isso porque a opção pelo recolhimento do IBS através do simples não daria direito à apropriação e transferência de créditos.

Não há no texto original previsão de manutenção da Zona Franca de Manaus. Na proposta substitutiva apresentada pela Comissão Mista da Reforma Tributária foi previsto o regime especial de tributação para a referida área de livre comércio, no prazo previsto hoje pela Constituição. Segundo a proposta substitutiva, caberia à lei complementar o tratamento tributário com relação ao IBS para a Zona Franca de Manaus.

Há a previsão da possibilidade de devolução do imposto recolhido para contribuinte de baixa renda, a ser regulamentada por lei complementar.

Essa proposta esteve no centro do debate por algum tempo. Após a apresentação do relatório da Comissão Mista e de projeto substitutivo, em maio de 2021, as discussões a respeito da proposta enfraqueceram, e as deliberações a partir do texto da PEC n.º 110 assumiram o protagonismo no Congresso Nacional com relação à reforma tributária sobre o consumo.

3.2.2 – Análise

Adoção de alíquota única

Vimos que a seletividade em função da essencialidade do bem, que ocorre no IPI em caráter obrigatório, atende ao princípio da isonomia e da capacidade contributiva, os quais representam direitos fundamentais que não podem ser extirpados do ordenamento jurídico por constituírem cláusula pétrea.

O princípio da isonomia é um dos valores jurídicos mais cultuados pela Carta Maior e se espraia sistematicamente por todo o seu conteúdo, exatamente para que sua aplicação seja maximizada. Assim, a Constituição também previu expressamente a isonomia no capítulo atinente ao sistema tributário.

A isonomia ou igualdade tributária está prevista no art. 150, II da Constituição Federal:

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

(...)

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

(...).

Essa é uma primeira acepção do princípio e está ligada à idéia da igualdade formal, impondo ao Estado um dever de abstenção. Paulo Caliendo refere-se a este primeiro sentido do princípio da isonomia como *cláusula geral de proibição de arbítrio*, uma vez que proíbe o tratamento diferenciado entre pessoas que se encontrem em uma mesma situação fática (2019, não paginado).

Mas há ainda a aplicação do princípio em sua segunda acepção, a da igualdade material, a prescrever uma atuação positiva por parte do Estado. Trata-se da *cláusula geral de tratamento equitativo*, mencionada pelo referido autor. Deste segundo sentido, extrai-se a imposição de tratamento desigual aos desiguais na medida de suas desigualdades.

Torna-se relevante, portanto, verificar quais desigualdades existenciais se caracterizam também como desigualdades jurídicas, a ensejar a diferenciação. Resta evidente que a desigualdade econômica é uma delas. Assim, ao se estabelecer que o dever de recolher tributos deve ser igual para todos, têm-se que o sacrifício deve ser igual para todos, e a contribuição será proporcional à capacidade que cada um possui. Aqui chegamos ao princípio

da capacidade contributiva, que representa parcela do conteúdo do princípio da isonomia no que diz respeito ao critério econômico.

O princípio da capacidade contributiva está previsto no art. 145, §1º:

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

Para a delimitação do referido princípio, tomemos as lições de Misabel de Abreu Derzi.

Temos, por conseguinte, dois marcos limitadores obrigatórios, que constroem o legislador a considerar as disparidades advindas dos fatos. O primeiro deles delimita o ponto a partir do qual se inicia o poder tributário e que deve estar sempre acima da renda mínima, indispensável à subsistência. Delimita, pois, onde se inicia a capacidade contributiva. O segundo circunscreve a esfera da capacidade contributiva do sujeito passivo. Extrema o texto máximo o ponto além do qual, por excesso, o tributo torna-se confiscatório. O direito de propriedade encontra-se no limite da área de capacidade contributiva (*apud* COELHO, 2015, p. 233).

Em estudo a respeito do princípio da capacidade contributiva, Micaela Domingues Dutra (2008, p. 183) observa que, para além da previsão do § 1º, art. 145, o referido princípio encontra respaldo em vários dispositivos da Constituição. Assim, ao proteger o mínimo existencial está vinculado aos comandos previstos nos arts. 1º, inciso III, e 7º, inciso IV; ao proteger a propriedade, encontra respaldo nas previsões do art. 5º, XXII c/c § 1º, 170, II; por buscar a justiça em matéria tributária, estaria vinculado ao art. 3º, incisos I e III, 5º, caput, e 150, II. E o eleva à categoria de direito fundamental e cláusula pétrea:

Por conseguinte, conjugando o disposto no art. 60, § 4º, IV com o art. 5º, § 2º, ambos da CRFB, temos respaldada a tese de que a capacidade contributiva é uma cláusula pétrea constitucional, além de um direito fundamental a ser garantido pelo Estado, como demonstramos acima, em razão de guardar estreita ligação com o direito de propriedade, bem como com os princípios da justiça, igualdade e dignidade da pessoa humana (DUTRA, 2008, p. 186).

Assim, seja por constituir-se em direito fundamental próprio, seja por proteger direitos fundamentais expressos ao longo da Constituição, o princípio da capacidade contributiva não pode ser eliminado do sistema tributário ante a proibição de abolição de tais matérias. Leandro Paulen observa que a maior parte da doutrina considera a capacidade contributiva um

princípio de sobredireito ou metajurídico, devendo ser observado ainda que não conste expressamente na Constituição (2013, p. 75).

Vimos que, nos tributos sobre o consumo, a capacidade contributiva é exteriorizada por meio da seletividade, e que certos autores tratam esta como subprincípio daquela. Os produtos essenciais consumidos por todas as classes sociais são gravados com uma alíquota mais baixa, ao passo que os produtos de luxo, consumidos pelos mais ricos, sofrem maior tributação.

Em dissertação de mestrado cuja pesquisa aproxima-se da do presente trabalho, Ana Paula Varela conclui que “é preciso respeitar o princípio da capacidade contributiva e principalmente aplicar a regra da pessoalidade para todos os impostos, mesmos àqueles que são classificados como indiretos e “invisíveis”, como o caso do ICMS” (2019, p. 137).

Por conseguinte, a imposição de observância da capacidade contributiva torna obrigatória a veiculação de técnicas de tributação extrafiscais não apenas nos impostos diretos, mas também nos impostos indiretos. Essa obrigatoriedade se manifesta atualmente na disposição constitucional que determina que o IPI seja seletivo. Cabe reiterar que, com relação ao ICMS, a seletividade é facultativa.

Quanto à previsão da criação de um imposto seletivo federal pela PEC n.º 45, é de se observar que ele seria restrito a bens e serviços causadores de externalidades negativas, como cigarros e bebidas alcoólicas. Assim, apenas oneraria mais pesadamente determinados bens cujo consumo se deseja desestimular, sem desonerar aqueles mais essenciais a uma vida digna.

Não é demais ressaltar que a necessidade de observância da capacidade contributiva para os tributos sobre o consumo, ainda que seja no modelo de IVA, se dá a despeito de eventual aumento da complexidade. Para o sistema constitucional, a proteção aos direitos fundamentais do contribuinte está acima da questão da complexidade do sistema tributário ou da eficiência da economia.

No que concerne ao argumento dos defensores da proposta veiculada por meio da PEC n.º 45/2019, de que a redistribuição da renda se daria de forma mais efetiva exclusivamente mediante mecanismo de devolução posterior de parcela da arrecadação àqueles com menor condição econômica, torna-se necessário algumas observações.

A proposta não reduz a tributação sobre a base econômica do consumo, que atualmente é responsável por quase a metade da arrecadação do país. Assim, em um país com pobreza e altos níveis de desigualdade, a cobrança de tributos de forma igualitária sobre todos os produtos e

serviços consubstancia-se em uma ameaça ao mínimo existencial daqueles menos desprovidos de recursos. A urgência da proteção ao mínimo existencial não pode ser afastada pela promessa de uma devolução posterior, ainda que a mesma se dê no mais curto prazo.

O mecanismo de devolução dos tributos recolhidos por contribuintes de baixa renda previstos tanto na PEC n.º 45/2019, como na PEC n.º 110/2019, cuja regulamentação se daria por lei complementar, coloca o contribuinte em posição de mais vulnerabilidade perante os governos que se sucedem, já que estes podem alterar a regulamentação sem as exigências do trâmite legislativo mais rigoroso exigido para as emendas constitucionais.

Dessa forma, a adoção de alíquotas diferenciadas para os produtos essenciais é imperativa. Não basta, no entanto, desonerar os produtos ou serviços mais cruciais a uma vida digna. É preciso elevar a tributação dos demais produtos, sobretudo os supérfluos, como medida de compensação de receita, de forma a se propiciar a redistribuição da riqueza.

Há que se ressaltar que o entendimento pela obrigatoriedade de adoção de alíquotas diferenciadas para os bens e serviços essenciais não importa em defesa da sistemática atualmente vigente. Com relação ao ICMS, nem sempre é observada a essencialidade do produto ou serviço. Vimos que grande parte dos Estados da Federação tributam a energia elétrica com alíquotas majoradas. Recentemente, o Supremo Tribunal Federal já se manifestou no sentido de que é indevida a fixação de alíquotas para as operações de energia elétrica e telecomunicação em patamar superior ao das operações em geral.

No caso do IPI, há uma alíquota para cada produto, o que, de fato, gera dificuldade de classificação de determinadas mercadorias, gerando questionamentos por parte dos contribuintes tanto na esfera administrativa quando na judicial. Há alguns casos emblemáticos, como a discussão se os crocs devem ser enquadrados como sapatos impermeáveis ou como sandálias de borrachas; se as barras de cereal são produtos de confeitaria ou flocos de cereal; se determinado produto deve ser classificado como água de colônia ou perfume. Neste último caso, a diferença de alíquota vai de 12%, para a água de colônia, a 42%, para a classe dos perfumes.

De acordo com Ruy Barbosa Nogueira (*apud* ALHO NETO, 2018, p. 219), seria necessária a existência de, ao menos, quatro faixas de alíquotas: na primeira faixa estariam os produtos de consumo popular, com alíquota zero ou ínfima; na segunda, seriam enquadrados os artigos viciantes ou indesejáveis, com taxaço muito alta; a terceira faixa compreenderia os artigos de luxo ou dispensáveis e seria onerada com alíquota “comportável”; por fim, a quarta faixa abrangeria as matérias primas e seria tributada de forma moderada.

Em suma, conclui-se que a função extrafiscal, se considerada na acepção mais ampla, não pode ser eliminada da tributação quando estiver vinculada ao princípio da capacidade contributiva e, portanto, a direitos fundamentais do contribuinte. Nessa hipótese a extrafiscalidade configura-se princípio ontológico da tributação, na terminologia utilizada por Gouvêa (2006, p. 80), dela não podendo ser eliminada.

Extinção dos incentivos fiscais

Os incentivos fiscais atuam por meio da indução de determinados comportamentos com vistas a maximizar direitos fundamentais. No entanto, diferentemente do que ocorre com as alíquotas diferenciadas com base no princípio da capacidade contributiva, que estão diretamente relacionadas a direito fundamental do contribuinte, por meio dos incentivos fiscais não se busca efetivar direito dos contribuintes, mas de terceiros que se beneficiariam com a desoneração.

Assim, quando são concedidos incentivos fiscais a indústrias que adotam sistemas menos poluentes, a desoneração recai sobre o contribuinte industrial, mas o direito ao meio ambiente equilibrado, que se objetiva proteger, é titularizado pela coletividade. No caso dos incentivos regionais, os benefícios tributários são concedidos aos empreendimentos que se instalam em determinado local, mas os direitos fundamentais que se objetiva promover por meio do desenvolvimento sócio econômico são de titularidade de outras pessoas, quais sejam, os residentes daquele local.

Na pesquisa realizada, não foram encontradas teses sustentando de forma incisiva a inconstitucionalidade da extinção dos incentivos fiscais. Não há, no aspecto estritamente formal, relação direta com as cláusulas pétreas previstas no art. 60, § 4º, da Constituição. A princípio, poder-se-ia concluir que os objetivos constitucionais podem ser implementados na fase pós-arrecadatória, quando da realização das despesas.

Cabe observar que há outras possibilidades de intervenção indireta do Estado para concretização dos objetivos constitucionais. Quanto à atração de empreendimentos com vistas ao desenvolvimento econômico e redução das desigualdades regionais, pode-se citar a criação de obras de infra-estrutura, abertura de linhas de crédito especiais com juros subsidiados, dentre outros. A Constituição já prevê mecanismos de repartição de receitas tributárias destinando maior parcela às regiões menos desenvolvidas.

José Cretella Júnior observa a existência de incentivos que podem ser concedidos fora do âmbito da obtenção de receitas tributárias:

Incentivo é a segunda das funções exercidas pelo Estado como agente normativo e regulador da atividade econômica, aliás, a mais moderada forma da presença do Estado na economia. Os incentivos podem ser de natureza não fiscal, como ocorre nos casos de doações de áreas a empresas para a exploração de atividades econômicas – industriais, comerciais, de exportação e importação – ou de natureza fiscal, como as isenções de tributos a empresas, em pleno funcionamento, quando se trata de atividade que interesse à região ou país (1993, p. 4.047).

Conclui-se que, no plano estritamente formal, não há inconstitucionalidade da PEC n.º 45/2019 no que se refere à proibição dos incentivos fiscais, ante a inexistência de um vínculo direto com direitos fundamentais individualizados. Situação diferente da adoção de alíquotas diferenciadas em função da essencialidade e da capacidade contributiva, em que a norma impõe a proteção direta do contribuinte, ainda que ele não seja previamente conhecido.

No entanto, para uma resposta adequada quanto à necessidade desse instrumento tributário para a concretização dos objetivos constitucionais, é preciso proceder a uma análise com base em conhecimentos alheios ao sistema jurídico. Sobretudo a área da economia é que pode fornecer respostas com relação a quanto os incentivos fiscais são efetivos no incremento das condições que se deseja alcançar, e permitir estabelecer comparações com outras formas de atuação estatal.

Nesse aspecto é de grande relevância a chamada análise econômica do direito. Esta análise parte do pressuposto de que as normas jurídicas devem ser compreendidas a partir dos efeitos que geram na sociedade, dos estímulos que estabelecem e das conseqüentes mudanças comportamentais adotadas em resposta a tais estímulos (MACKAAY; ROUSSEAU, 2015 *apud* BONAT; GONÇALVES, 2018, p. 388).

No que concerne à efetividade, os autores sustentam que os incentivos fiscais são um poderoso instrumento de que dispõe o Estado para a intervenção na economia. Por vezes, a renúncia fiscal acaba resultando em aumento da arrecadação:

A economia da região onde se instala um empreendimento é afetada pelo próprio objeto de incentivo, dado que ocorre um aumento na produção industrial local. Os governos subnacionais têm um poderoso instrumento de incentivo pela renúncia da receita futura, gerada pelo investimento em questão. E, dependendo da dimensão das novas instalações, particularmente quando se trata de grandes complexos industriais, como as montadoras de automóveis, ocorrem outros efeitos indutores sobre novos investimentos de fornecedores e prestadores de serviços (ALMEIDA, 2010, p. 205).

Ainda que aponte a necessidade de um efetivo controle na sua concessão, bem como as conseqüências do seu uso inadvertido, Lucas Bevilacqua reconhece que os incentivos

fiscais constituem importante ferramenta para a promoção do desenvolvimento regional (2013, p. 249).

Há, no entanto, poucas pesquisas a respeito da efetividade da utilização desse instrumento tributário no desenvolvimento sócio-econômico e na redução das desigualdades regionais, e da sua comparação com outras formas de atuação estatal. Como já observado, esse conhecimento da área econômica é de suma importância para a correta interpretação jurídica quanto à possibilidade de extinção dos incentivos fiscais.

Investigando a efetividade de incentivos fiscais em estados da Região Nordeste, Lima e Lima (2010, p. 563) concluem que eles podem auxiliar, quando combinados com outras estratégias, no processo de distribuição da atividade produtiva, mediante a estimulação de instalação de novas plantas em locais menos desenvolvidos.

No que concerne à Zona Franca de Manaus, nas discussões sobre a reforma tributária no Congresso Nacional são apontadas duas pesquisas. Em estudo realizado por pesquisadores da Fundação Getúlio Vargas (2019, p. 8), a conclusão apresentada é de que a Zona Franca teria promovido o crescimento da renda per capita acima da média nacional. Em 1970, a renda per capita de São Paulo (R\$ 17,4 mil) seria sete vezes maior do que a do estado do Amazonas (R\$ 2,4 mil). Já em 2010, a renda per capita de São Paulo (R\$ 30 mil) seria apenas 1,8 vezes maior do que a do Amazonas (R\$ 17 mil). Também aponta evidências de que as condições de moradia da população tenham sido positivamente afetadas pela Zona Franca, já que teria ocorrido uma expansão do acesso à água de forma mais acelerada na região impactada pelo programa.

Já a pesquisa desenvolvida por Assunção, Holz e Schutze (2020, p. 1) conclui que as empresas da região da Zona Franca de Manaus não possuem eficiência produtiva superior às aquelas situadas em outras regiões do país. E que apesar do alto volume de renúncias fiscais concedidas às indústrias, não haveria contrapartida em termos de eficiência.

De qualquer forma, para além do mérito da relação custo-benefício da Zona Franca de Manaus, cabe observar o poderio dos incentivos fiscais concedidos para as empresas da região. A Zona Franca de Manaus é uma das regiões brasileiras mais marginais geograficamente em relação ao polo científico e tecnológico do Brasil. No entanto, abriga em seu setor industrial, segundo dados do Ministério da Economia, 500 indústrias de alta tecnologia, que gerariam mais meio milhão de empregos, diretos e indiretos.

Nosso país possui proporções continentais, com muitas diferenças históricas e geográficas, de forma que se torna bastante difícil o desenvolvimento econômico equilibrado

entre as diversas regiões. Assim, muito embora seja possível a intervenção estatal por meio de outras formas, considerando o grande poder dos incentivos fiscais no desenvolvimento econômico, a completa extirpação da possibilidade de utilização desse instrumento pode deixar o Estado brasileiro menos eficiente na realização plena dos desafiantes objetivos constitucionais que lhe foram impostos.

Dessa forma, embora não se possa cancelar a sistemática atualmente adotada pelos entes com competência tributária na concessão indevida dos benefícios, antes de sua eliminação é prudente averiguarmos a possibilidade de melhor disciplinamento e controle. De maneira que esse instrumento tributário possa ser mantido à disposição do Estado para seu uso eventual, em conjunto com outras formas de atuação estatal.

Conforme vimos, Kiyoshi Harada denuncia a inobservância dos requisitos previstos no art. 14, I e II da Lei de Responsabilidade Fiscal. Para ele, o cumprimento das exigências de apresentação da estimativa do impacto orçamentário decorrente da renúncia fiscal, bem como de medidas de compensação para o aumento da receita, impostas no mencionado dispositivo, tornariam “impossível, juridicamente, a supressão pura e simples do encargo tributário, para atender aos diversos interesses políticos divorciados do verdadeiro interesse público” (HARADA, 2011, *online*).

Quanto aos incentivos fiscais com vistas ao desenvolvimento regional, é preciso observar, como bem o faz Lucas Bevilacqua (2013, p. 76), que compete à União elaborar e executar planos nacionais e regionais de ordenação do território e de desenvolvimento econômico e social. Trata-se da previsão do art. 21, IX, da Constituição. Conforme aponta o autor, na ausência do Governo Federal, os Estados passaram a valer-se de incentivos no âmbito do ICMS visando promover a industrialização de seus territórios.

Assim, inicialmente pode-se concluir que o problema da guerra fiscal seria eliminado ou menos mitigado, se as políticas de desenvolvimento regional e redução das desigualdades se dessem em âmbito nacional.

Kiyoshi Harada aponta a morosidade do Poder Judiciário na análise das Ações Diretas de Inconstitucionalidade que questionam a concessão de incentivos no âmbito do ICMS sem autorização por meio de convênio do Confaz (2011, *online*). Assim, parece-nos relevante investigar a possibilidade de uma resposta mais célere por parte do Poder Judiciário, evitando que os governos estaduais se valham da demora para instituir benefícios inconstitucionais.

Autores apontam ainda para a necessidade da correta interpretação dos requisitos para a concessão de incentivos fiscais regionais que, ainda que não estejam explícitos no texto

constitucional, são extraídos dos princípios e atributos desse instituto. A partir de uma leitura da doutrina, Érico Hack (2007, *online*) organiza e enumera três requisitos.

O primeiro deles é a promoção do equilíbrio do desenvolvimento não apenas econômico, mas também social entre as regiões do Brasil. O autor enfatiza que não basta a concessão de um incentivo que equilibre a renda *per capita* das regiões, por exemplo, ou que simplesmente crie um polo industrial, devendo-se buscar uma melhora nas condições sociais da população. Sugere a utilização do Índice de Desenvolvimento Humano (IDH) como parâmetro para aferir eventual incremento nas condições de vida da população residente na área em que se objetivou desenvolver. Lucas Bevilacqua observa que o incremento do PIB nem sempre implica desenvolvimento regional, já que o índice não informa a respeito da redução das desigualdades sociais (2013, p. 24).

Na seqüência, Hack aponta a necessidade de o incentivo ser regional. Deve, portanto, beneficiar toda a população de uma determinada região e não apenas uma classe ou setor. Com relação a esta questão, Mizabel Derzi em suas notas à obra *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, de Aliomar Baleeiro, cita um caso de incentivo tributário concedido em desacordo com este preceito. Trata-se do art. 42 da Lei n.º 9.532/97, que concedeu aos estabelecimentos produtores de açúcar de cana, localizados nos estados do Rio de Janeiro e Espírito Santo e em estados das regiões Norte e Nordeste, direito a crédito presumido do IPI (1999, p. 389).

No exemplo dado, há benefícios apenas para um determinado setor, não havendo sequer a exigência de uma contrapartida de cunho econômico ou social em favor da região. Segundo a autora, estas desonerações “somente beneficiam os produtores do Norte e do Nordeste, sem propiciarem o desenvolvimento sócio-econômico dessas regiões, penalizando as camadas mais pobres do povo brasileiro”.

O terceiro requisito elencado é o da temporariedade. O incentivo fiscal deve perdurar apenas até que seja alcançado o objetivo para o qual foi criado. Uma desoneração eterna implica ofensa ao princípio da isonomia. Celso de Barros Correia Neto observa haver um consenso na doutrina de que, com o passar do tempo, a tendência é de que as medidas de incentivo perdem eficácia, tornando-se meramente privilégios de certos setores da economia. E propõe o estabelecimento de prazos automáticos para o término da vigência dos incentivos, a revisão periódica mesmo daqueles concedidos com prazo indeterminado, bem como a determinação de que todas as leis de incentivo sejam de vigência temporária (2013, p. 199).

Por fim, Érico Hack sugere ainda um quarto requisito. O da vocação regional. Para o autor muitas vezes os incentivos acabam criando situações artificiais de desenvolvimento que acabam tornando a população da região beneficiada dependente da situação. De forma que, uma vez cessadas as desonerações, em observância ao requisito da temporariedade, os empreendimentos atraídos para aquela cidade ou região fecharão as fábricas e se mudarão para outros locais com melhores condições operacionais. Tal situação geraria grande crise na região inicialmente beneficiada. Cita a Zona Franca de Manaus como exemplo de inobservância da vocação regional, já que não seria natural produzir eletroeletrônicos em Manaus.

Observa ainda o autor que a maioria dos benefícios fiscais da União é destinada à criação de indústrias nas regiões Norte e Nordeste, regiões cuja grande vocação é o turismo, setor para o qual não haveria incentivos. Argumenta que o estímulo ao turismo com a criação de infra-estrutura incrementaria esta atividade mesmo após a revogação das medidas fiscais de estímulo.

3.3 – Proposta de Emenda Constitucional n.º 110/2019

3.3.1 – Apresentação

Proposta pelo presidente do Senado Davi Alcolumbre (DEM-AP) e mais 65 senadores, tem origem em relatório elaborado pelo ex-deputado Federal Luiz Carlos Hauly no contexto da PEC 293-A, de 2004. Propõe originalmente a unificação dos tributos IPI, IOF, PIS, Pasep, Cofins, CIDE-Combustíveis, Salário-Educação, ICMS e ISS no imposto sobre operações com bens e serviços (IBS), de competência estadual, a ser instituído por intermédio do Congresso Nacional. Prevê ainda a criação de um imposto seletivo sobre bens e serviços específicos. A PEC trata ainda de outras alterações em tributos incidentes sobre a propriedade e a renda, que não serão tratadas aqui.

Segundo a proposta, o IBS teria uma alíquota padrão, fixada por lei complementar, havendo a possibilidade de fixação de alíquotas diferenciadas para determinados bens ou serviços, mas sendo uniforme em todo o território nacional. Haveria a possibilidade da concessão de benefícios fiscais por meio de lei complementar, restrita às operações com alimentos, inclusive os destinados ao consumo animal, medicamentos, transporte público

coletivo urbano, bens do ativo imobilizado, saneamento básico, educação infantil, ensino fundamental, médio e superior e educação profissional.

A proposta mantém a Zona Franca de Manaus com suas características de área de livre comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, garantindo tratamento diferenciado pelo prazo previsto na Constituição. Também preserva o regime especial do Simples às pequenas empresas e microempresas.

A repartição das receitas entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios se daria através de repasse de percentuais que seriam previstos na Constituição incidentes sobre a receita bruta do IBS. Assim como a PEC n.º 45, prevê a possibilidade de devolução de tributos incidentes sobre bens e serviços adquiridos por famílias de baixa renda, a ser regulamentada por lei complementar.

Em outubro de 2021, o senador Roberto Rocha (PSDB-MA) apresentou relatório substitutivo à PEC n.º 110/2019. No relatório propõe a criação de dois impostos no modelo IVA, um no âmbito federal, compreendendo o PIS e a Cofins, e outro estadual, englobando o ICMS e ISS. Além disso, em lugar do IPI haveria um imposto seletivo. Na proposta original já havia previsão de um imposto seletivo, mas com finalidade arrecadatória, incidindo sobre bens como energia elétrica e veículos automotores e serviços de telecomunicações, ao passo que no substitutivo tem finalidade extrafiscal, incidindo apenas sobre produtos causadores de externalidades negativas.

Ao propor a criação de dois impostos no modelo IVA, a PEC incorpora a proposta do PL n.º 3.887/2020, que veremos a seguir, o qual se restringe a unificar tributos da União na chamada Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS).

Há também no texto substitutivo à proposta original a sugestão da criação de fundo de desenvolvimento para ações estruturais, como saneamento básico. Foram mantidas algumas emendas apresentadas por senadores e assegurados regimes tributários especiais vigentes, como o da Zona Franca de Manaus e o Simples Nacional.

3.3.2 – Análise

Diferentemente da PEC n.º 45, que prevê alíquota única para todos os bens e serviços, mas podendo variar no território nacional em função da sub-alíquota a ser fixada por cada ente da Federação, a PEC n.º 110 prevê a possibilidade de alíquotas diferenciadas sobre determinados bens ou serviços, as quais seriam iguais em todo o território nacional.

Não se trata, no entanto, de uma multiplicidade de alíquotas, como ocorre com o IPI, mas sim de uma alíquota padrão a ser fixada pela lei complementar que instituirá o IBS. Na redação do projeto, a alíquota padrão é entendida como “a aplicável a todas as hipóteses não sujeitas a outro enquadramento”. Observa-se que a adoção de alíquotas diferenciadas é uma faculdade que o legislador terá ao editar a lei complementar que instituirá o IBS.

Dessa forma, por mais que o projeto proponha simplificação sem abolir, de imediato, a aplicação do princípio da capacidade contributiva, por outro lado não o protege ao deixar de impor a sua observância. Ante todo o exposto por ocasião da análise da PEC n.º 45, conclui-se que o texto da emenda constitucional deveria impor a obrigatoriedade de desonerações sobre os bens e serviços de primeira necessidade, assim como atualmente o faz ao impor a técnica da seletividade ao IPI.

Com relação ao imposto seletivo, o substitutivo da PEC n.º 110 lhe atribui caráter extrafiscal, mesmo tratamento dado pela PEC n.º 45. Sua incidência, no entanto, estaria restrita aos bens causadores de externalidades negativas como cigarros e bebidas alcoólicas, podendo a lei complementar onerar outros produtos que venham a ser considerados prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente. Portanto, por si só, tal imposto não implementaria a capacidade contributiva na tributação sobre o consumo.

Com relação à concessão de incentivos fiscais, a PEC n.º 110, os restringe a situações bastante específicas e sua implementação depende de lei complementar. Estariam extintos os incentivos para atração de empreendimentos em determinada região com vistas à promoção do desenvolvimento sócio-econômico e geração de empregos.

É preciso observar que as propostas contemplam a incidência tributária no destino da operação. Assim, os tributos seriam recolhidos em favor do ente da federação em que se deu o consumo do produto e não onde ele foi produzido. Tal proposição extingue, por si só, a possibilidade de utilização de incentivos nos tributos do consumo especificamente para atração de empreendimentos para determinadas regiões, sem que seja necessário proibi-los. Dessa forma, a discussão com relação ao local em que será tributada a operação ganha importância na discussão a respeito da extinção dos incentivos fiscais.

Conforme exposto na análise efetuada ao item anterior, e a despeito da carência de estudos apontando a efetividade de tais incentivos, eles constituem uma importante ferramenta que, se utilizada com rigor, poderia ser de grande utilidade na implementação dos objetivos constitucionais. Assim, ainda que não se defenda a inconstitucionalidade da

extinção dos incentivos tributários no plano formal, é importante a manutenção deste recurso com a adoção de requisitos e medidas que evitariam a sua utilização indevida.

Neste aspecto, parece acertada a exigência da PEC n.º 110, da necessidade de lei complementar para a instituição dos incentivos fiscais, trâmite legislativo com quórum mais rigoroso do que aquele das leis ordinárias atualmente exigido para a concessão das desonerações.

Em suma, esta proposta de emenda constitucional apresenta-se mais equilibrada em relação à PEC n.º 45, ao possibilitar alguma diferenciação em relação à alíquota padrão e à criação de incentivos fiscais em relação a bens de primeira necessidade como alimentos e medicamentos, bem como serviços de mais alta relevância, como saneamento básico e educação. Também preserva ainda no seu texto original a manutenção de tratamento diferenciado à Zona Franca de Manaus, diferentemente da outra proposta de emenda constitucional. Não obstante, reforçamos o entendimento da necessidade de previsão constitucional de alíquotas diferenciadas a bens e serviços essenciais a uma vida digna.

3.4 – Projeto de Lei n.º 3.887/2020

3.4.1 – Apresentação

Trata-se de projeto de iniciativa do Poder Executivo Federal que propõe a substituição das contribuições PIS/Cofins pela Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS). Dentre as principais características da contribuição proposta está a não cumulatividade plena, com a contabilização do tributo pago nas etapas anteriores como crédito para abatimento nas etapas posteriores. Como vimos, atualmente vigora tanto o regime cumulativo quanto o não cumulativo para essas contribuições.

A alíquota proposta é de 12%, a incidir sobre a receita bruta, devendo-se excluir outros tributos como o IPI, ICMS e ISS e mesmo a própria contribuição da sua base de cálculo. São reduzidas as isenções atualmente existentes. O texto prevê a desoneração para as receitas decorrentes da prestação de serviços de saúde pagas pelo sistema Único de Saúde – SUS, decorrentes de venda de produtos integrantes da cesta básica e da prestação de serviços de transporte público coletivo municipal de passageiros. Os benefícios envolvendo a Zona Franca de Manaus e demais áreas de livre comércio foram mantidos.

O senador Roberto Rocha (PSDB-MA), relator da PEC n.º 110, sugere acoplar o PL n.º 3.887 àquela proposta de emenda constitucional, com o objetivo de criar dois tributos nos moldes do IVA, sendo um federal, substituindo tributos da União, e outro estadual, substituindo tributos estaduais e municipais que incidem sobre o consumo.

3.4.2 – Análise

Inicialmente, é preciso considerar que se trata de proposta de legislação infraconstitucional, diferentemente das demais já analisadas que objetivam alterar o texto constitucional. Quando ao aspecto material, objetiva instituir contribuição em substituição ao PIS e Cofins, possuindo abrangência muito menor do que alterações propostas pelas PECs já vistas. Atualmente essa proposta foi incorporada ao relatório substitutivo da PEC n.º 110, que propõe a criação de dois tributos aos moldes do IVA, sendo um deles a CBS ora em análise.

Atualmente, não há na Constituição regras impondo a observância de alíquotas diferenciadas em função da essencialidade do bem ou serviço para o PIS e a Cofins. Há, no entanto, previsão na Lei n.º 10.865/04 de incidência de alíquota zero tanto em operações de importação como em operações de comercialização de alguns produtos da cesta básica. A Lei n.º 12.839/12 inseriu ao rol dos itens com alíquota zero já previstos na Lei n.º 10.925/04, vários produtos alimentares e alguns de higiene pessoal.

Conclui-se que o PL n.º 3.887 harmoniza-se com os preceitos constitucionais ao prever a desoneração dos produtos integrantes da cesta básica e da prestação de serviços como transporte público coletivo municipal de passageiros. Muito embora não haja previsão de desoneração de outros produtos essenciais, como medicamentos e produtos de higiene, tratando-se de lei ordinária, não há óbice à posterior instituição de alíquotas diferenciadas também para tais produtos.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Por meio do presente estudo foi possível verificar que a extrafiscalidade está intimamente relacionada com o modelo de Estado adotado. O Estado intervencionista que surge no início do século XIX tem uma série de atribuições. Assim, a análise quanto à importância ou necessidade de uma função social dos tributos começa pela consideração do modelo de Estado e os objetivos a ele atribuídos. Em seguida, é necessário adentrar as especificidades do sistema constitucional do Estado em que se efetuará a análise.

A primeira constatação relevante desta pesquisa diz respeito à divergência no que se refere à definição de extrafiscalidade. Muitos autores se referem a ela de forma genérica, sem um estudo apurado dos seus contornos. De acordo com a definição clássica, estaria limitada aos mecanismos de indução de comportamentos. No entanto, boa parte dos autores faz referência à função extrafiscal em relação a institutos como o Simples Nacional ou mesmo à progressividade do IR, os quais não funcionam com base na indução de comportamentos.

Ao optar pela noção mais alargada, com base em obra específica sobre o tema, contemplamos todo o conteúdo que correspondente àquilo que os defensores das propostas de reforma tributária, sobretudo a PEC n.º 45/2019, argumentam ser função alheia à tributação sobre o consumo.

Sob a ótica desta acepção alargada, concluímos que a extrafiscalidade não pode ser eliminada totalmente da tributação sobre o consumo. Parte dela está diretamente relacionada com direitos fundamentais do contribuinte por meio do princípio da capacidade contributiva. Assim, tem-se como obrigatória a observância de alíquotas diferenciadas para os produtos e serviços de primeira necessidade, como alimentos, medicamentos, produtos de higiene pessoal e transporte público coletivo urbano.

No que concerne à verificação da importância ou da necessidade dos incentivos fiscais para a implementação dos objetivos constitucionais, é preciso conhecer mais detalhadamente o que esses institutos representam concretamente. Ainda que não se possa defender, de plano, a inconstitucionalidade das propostas de extinção desses incentivos, teríamos uma resposta mais completa à problemática abordada se pudssemos aferir o real incremento daquilo que se pretende alcançar por meio deles. O conhecimento detalhado dos efeitos concretos e do custo-benefício dos incentivos na economia e nas condições sociais da população de determinada região é que mostrará se eles são imprescindíveis para a concretização dos objetivos constitucionais.

Constatou-se carência de estudos a esse respeito na pesquisa realizada. Aliás, como vimos, parte da crítica com relação à concessão desses incentivos reside exatamente no fato deles serem concedidos sem estudos detalhados, tanto em relação ao custo que o ente tributante terá com a renúncia de receita decorrente da desoneração, quanto em relação à efetividade que terá na concretização dos objetivos e direitos fundamentais. Cabe ressaltar que a estimativa do impacto orçamentário decorrente de incentivos de natureza tributária é exigência da Lei de Responsabilidade Fiscal, por vezes não cumprida, conforme apontado.

O estudo referente à Zona Franca de Manaus realizado por pesquisadores da Fundação Getúlio Vargas, citado no relatório da comissão mista da reforma tributária, aponta um incremento na renda *per capita* entre 1970 e 2010. No entanto, índices como a renda *per capita* ou o PIB de determinada região não são os melhores indicativos para se aferir a melhora nas condições sociais da sua população. Assim, torna-se necessário também estabelecer parâmetros de medição adequados, como a utilização do Índice de Desenvolvimento Humano (IDH).

Sugere-se a complementação da pesquisa proposta neste trabalho pela área da análise econômica do direito, com a definição de parâmetros que forneçam as informações pertinentes. Por conseqüência, também são necessárias mais pesquisas da área da economia a respeito dos impactos das políticas fiscais adotadas e dos programas de desenvolvimento regional.

Dessa forma, entendemos que antes da extinção completa dos incentivos, seria prudente verificarmos a possibilidade de manutenção de tais instrumentos tributários, mas com controle mais rigoroso na sua concessão. Foi possível constatar que grande parte da problemática se deve em razão da utilização flagrantemente ilegal ou inconstitucional deste recurso. Neste aspecto, uma maior celeridade por parte do Poder Judiciário na análise das ações questionando tratamentos tributários em desacordo com o ordenamento jurídico pode contribuir na redução da chamada guerra fiscal.

Constatou-se ainda que a disputa travada entre os entes da Federação visando a atração de empreendimentos para seus territórios se deve em boa parte pela ausência de uma política nacional de desenvolvimento regional. Assim, a concessão de incentivos fiscais com vistas à redução das desigualdades regionais deve ser efetuada de forma centralizada pela União, a quem atribuída a competência de elaborar e executar planos de ordenação do território e de desenvolvimento social.

Por fim, é preciso observar que ambas as propostas de emenda constitucional contemplam a incidência tributária no destino da operação. Assim, os tributos seriam recolhidos no ente da federação em que se deu o consumo do produto e não onde ele foi produzido. Tal proposição extingue, por si só, a possibilidade de utilização de incentivos para atração de empreendimentos para determinadas regiões, sem que seja necessário proibi-los. Dessa forma, a discussão com relação ao local em que será tributada a operação é de suma relevância para a questão tratada neste estudo. Apesar da tributação no destino ser utilizada na maior parte dos países, é relevante estudar mais detalhadamente os efeitos de sua aplicação no contexto brasileiro.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ADAMY, Pedro. Origens Teóricas da Extrafiscalidade. In: **Revista Direito Tributário Atual**. São Paulo, IBDT, v. 39, p. 367-376, 2018;

ALHO NETO, João de Souza. Seletividade em função da essencialidade: ICMS e energia elétrica. In: **Revista Direito Tributário Atual**. São Paulo, IBDT, v. 39, p. 208-232, 2018;

ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008;

ALMEIDA, Rogério Cannizzaro. **Incentivos fiscais e extrafiscalidade: Intervenção estatal em busca de desenvolvimento econômico e a guerra fiscal entre os Estados**. Dissertação de Mestrado apresentada à Universidade Federal de Pernambuco. Recife: UFPE, 2010;

ANFIP – Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil; FENAFISCO – Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital. **A reforma tributária necessária: diagnóstico e premissas**. Eduardo Fagnani (organizador). Brasília: ANFIP; FENAFISCO; São Paulo: Plataforma Política Social, 2018.

ARAÚJO, Cláudia de Rezende Machado de. Extrafiscalidade. In: **Revista de Informação Legislativa**. V. 31, n. 133, p. 327-333, 1997;

ASSUNÇÃO, Juliano; HOLZ, Rhayana; SCHUTZE, Amanda. Sumário. **A Zona Franca de Manaus tem impacto na eficiência da indústria?** Rio de Janeiro: Climate Policy Initiative, 2020. Disponível em: <http://climatepolicyinitiative.org/wp-content/uploads/2020/03/ZFM-PT.pdf#:~:text=Os%20pesquisadores%20comprovam%20neste%20estudo,semelhante%20%C3%A0%20ind%C3%BAstria%20em%20geral>. Acesso em: 05 de fevereiro de 2022

ATALIBA, Geraldo. IPTU: Progressividade. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo, n. 56, p. 75-83, abr/jun 1991;

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário esquematizado** – 11. ed. rev., atual. e ampl. – Salvador: Editora JusPodivm, 2017;

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7ª ed. rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional n.º 10/1996 por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999;

BERNARDES, Flávio Couto; ELÓI, Pilar de Souza e Paula Coutinho. **Afinal, o que são tributos sobre o consumo?** In: **Direito Tributário**. Organização CONPEDI/UNINOVE: coords. Antônio Carlos Diniz Murta, Demetrius Nichele Macei, Raymundo Juliano Rego Feitosa. p. 214-243. Florianópolis: FUNJAB, 2013. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=a1028301bbff33a4>. Acesso em: 01 de novembro de 2021;

BEVILACQUA, Lucas. **Incentivos Fiscais de ICMS e Desenvolvimento Regional**. São Paulo: Quartier Latin, 2013;

BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. Apresentação Tércio Sampaio Ferraz Júnior; trad. Maria Celeste C. J. Santos; ver. Téc. Cláudio De Cicco. 6ª ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1995;

BONAT, Alan Luiz. Análise Econômica do Direito, incentivos fiscais e a redução das desigualdades regionais. In: **Revista Jurídica da Presidência**. Brasília, v. 20, n. 121, p. 381-407, 2018;

BOTELHO, João. Como funciona a Zona Franca de Manaus. In: **How stuff works**. Publicado em 21 de setembro de 2007, atualizado em 24 de junho de 2008. Disponível em: <https://web.archive.org/web/20090703114305/http://empresasefinancas.hsw.uol.com.br/zona-franca-manaus.htm>. Acesso em: 10 de novembro de 2020;

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei n.º 3.3887/2020. Institui a Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços – CBS, e altera a legislação tributária federal**. Brasília: Câmara dos Deputados, 2020. https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1914962&filename=PL+3887/2020. Acesso em: 15 de janeiro de 2022;

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Proposta de Emenda à Constituição n.º 45, de 2019. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências**. Brasília: Câmara dos Deputados, 2019. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=node01eb4vkq32md691xi2s1bvjbiwe37721088.node0?codteor=1728369&filename=PEC+45/2019. Acesso em: 10 de janeiro de 2022;

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Reforma Tributária: Comparativo da PEC 45/2019 e da PEC 110/2019**. Brasília: Câmara dos Deputados, 2019. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/reforma-tributaria-comparativo-das-pecs-em-tramitacao-2019>. Acesso em 15 de janeiro de 2022;

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Especialista sugere reforma tributária com IVA de alíquota única**. Brasília: Câmara dos Deputados, 2020. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/noticias/644515-especialista-sugere-reforma-tributaria-com-iva-de-aliquota-unica/>. Acesso em: 05 de fevereiro de 2022;

BRASIL. Senado Federal. **Complementação de voto da Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania, sobre a Proposta de Emenda à Constituição n.º 110/2019**. Brasília: Senado Federal, 2021. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9026308&ts=1644348974360&disposition=inline>. Acesso em: 15 de janeiro de 2022;

BRASIL. Senado Federal. **Proposta de Emenda à Constituição n.º 110, de 2019. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências**. Brasília: Senado Federal, 2019. Disponível em:

<https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7977850&ts=1644348965574&disposition=inline>. Acesso em: 15 de janeiro de 2022;

BRASIL. Senado Federal. **Relatório Final da Comissão Mista Temporária da Reforma Tributária**. Brasília: Senado Federal, 2021. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/comissoes/arquivos?ap=6333&codcol=2334>. Acesso em: 15 de janeiro de 2022.

CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. *E-book*;

CALIENDO, Paulo. Limitações constitucionais ao poder de tributar com finalidade extrafiscal. In: **Nomos Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC**. Fortaleza, UFC, v. 33.2, jul/dez 2013, p. 171-206, 2013;

CARNEIRO, Cláudio. **Curso de direito Tributário e Financeiro**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. *E-book*;

CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Guerra fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2014;

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015;

Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Diário Oficial da União. Brasília, DF, 05 de outubro de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 05 de outubro de 2021;

CORREIA NETO, Celso de Barros. **O avesso do tributo: incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro**. Tese de doutorado apresentada à Universidade de São Paulo. São Paulo: USP, 2013;

CRETELLA JÚNIOR, José. **Comentários à constituição brasileira de 1988**. Vol. VIII. Rio de Janeiro: Forense, 1993;

DIEESE (Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos) (2011). **Anuário do trabalho da micro e pequena empresa**, Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas, Brasília.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 30 ed. Rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2017;

DUTRA, Micaela Dominguez. **A Capacidade contributiva: análise à luz dos direitos humanos e fundamentais**. Dissertação de Mestrado apresentada ao Instituto Brasiliense de Direito Público. Brasília: IDP, 2008;

FARO, Maurício Pereira; ROCHA, Sérgio Andre. **Neutralidade tributária para consolidar concorrência**. Consultor Jurídico. 2012. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2012-ago-21/neutralidade-tributaria-fator-fundamental-livre-concorrenca#:~:text=A%20neutralidade%20dos%20tributos%20em,de%20competi%C3%A7%C3%A3o%20dos%20agentes%20econ%C3%B4micos>. Acesso em: 01 de fevereiro de 2022;

FGV – EESP. **Zona Franca de Manaus – impactos, efetividade e oportunidades**. 2019. Disponível em: https://eesp.fgv.br/sites/eesp.fgv.br/files/estudos_fgv_zonafranca_manaus_abril_2019v2.pdf#page=8&zoom=100,0,0; Acesso em: 05 de fevereiro de 2022

FRANÇA, Phillip Gil. Objetivos fundamentais da República, escolhas públicas e políticas públicas: caminhos de concretização dos benefícios sociais constitucionais. In: **XXII Encontro Nacional do Compedi/UniCuritiba**. Curitiba: Centro Universitário Curitiba, 2013; Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=534488729ab74ff0>. Acesso em: 20 de outubro de 2021;

GIRAO, Roberto Henrique; MENDONÇA, Maria Lírida Calou de Araujo e. **A extrafiscalidade como instrumento para concretização dos princípios da Ordem Econômica**. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=0b37354e8046d235>. Acessado em 05 de outubro de 2021;

GOUVÊA, Marcus de Freitas. **A extrafiscalidade no Direito Tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2006;

GOUVÊA, Marcus de Freitas. A extrafiscalidade no Direito Tributário e suas classificações. **Revista Jus Navigandi**, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 11, n. 1226, 9 nov. 2006. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/9151>. Acesso em: 4 de outubro de 2021;

GUIMARÃES, Bruno A. François. A seletividade do ICMS sobre o fornecimento de energia elétrica e sua repetição de indébito. In: **Revista Direito Tributário Atual**. São Paulo, IBDT, v. 37, p. 208-232, 2017;

HACK, Érico. Incentivos fiscais ao desenvolvimento regional. **Revista Jus Navigandi**. Teresina, ano 12, n. 1561, 10 out. 2007. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/10522>. Acesso em: 27 de janeiro de 2022.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

HARADA, Kiyoshi. Incentivos fiscais. Limitações constitucionais e legais. In: **Âmbito jurídico**. Disponível em: <https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-tributario/incentivos-fiscais-limitacoes-constitucionais-e-legais/>. Acesso em: 10 de janeiro de 2022.

LIMA, Ana Carolina da Cruz Luz; LIMA, João Policarpo Rodrigues LIMA. Programas de desenvolvimento local na região Nordeste do Brasil: uma avaliação preliminar da guerra fiscal”. In: **Economia e Sociedade**. Campinas, UNICAMP, v. 19, n. 3, p. 557-588, 2010;

MACHADO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 10. Ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2018. *E-book*;

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 6. ed. atual. São Paulo: Malheiros, 1993;

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 5 ed. rev. atual. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Direito Tributário Essencial**. 3. ed. rev., atual.e ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo, Método, 2015;

SILVA, Lediane Rano Fernandes da. Extrafiscalidade, incentivos fiscais: ausência de igualdade e justiça no desenvolvimento regional. In: **Argumentum – Revista de Direito**. Marília/SP, Unimar, n. 10, p. 227-244, 2009;

SOARES, Emília Salgado. **Externalidades negativas e seus impactos no mercado**. Dissertação de mestrado apresentada ao Curso de Pós-Graduação da FGV/EAESP. São Paulo: FGV, 1999;

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 8 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001;

VARELA, Ana Paula. **A reforma tributária no Brasil à Luz do Princípio Constitucional da Capacidade contributiva na tributação incidente sobre as relações de consumo**. Dissertação de mestrado do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 2020;

VITALIS, Aline. **Em busca da Justiça Fiscal: Uma leitura atual do princípio da neutralidade**. Dissertação de mestrado apresentada à Universidade de Coimbra. Coimbra, 2016.