

# ORIGEM DA EXTRAFISCALIDADE E REGULAÇÃO DO CONSUMO VIA IMPOSTOS INDIRETOS

## ORIGIN OF EXTRA-TAXATION AND REGULATION OF CONSUMPTION VIA INDIRECT TAXES

Soniárlei Vieira Leite<sup>1</sup>

Edson Alvisi Neves<sup>2</sup>

*Recebido em 08/12/2023*

*Aprovado em 02/02/2024*

---

### RESUMO

O artigo explora as origens teóricas da extrafiscalidade com base nas obras de Adolph Wagner. Já no final do século XIX, o autor alemão iniciou os debates sobre as funções e as finalidades não arrecadatórias dos impostos. Esta pesquisa tem como objetivo investigar a utilização dos impostos regulatórios como instrumentos de extrafiscalidade (IPI e ICMS), mas observando os limites constitucionais ao emprego de normas tributárias extrafiscais. Analisou-se a relevância da diferenciação entre normas tributárias fiscais e extrafiscais. As normas tributárias extrafiscais devem ser identificadas a partir das suas finalidades, conforme a interpretação da norma. Centrou-se a investigação de exemplos em que as normas tributárias extrafiscais são contrapostas às limitações constitucionais ao poder de tributar, ressaltando o conflito entre competência regulatória e competência tributária, assim como os limites estabelecidos pela Constituição da República.

**Palavras-chaves:** Extrafiscalidade. Adolf Wagner. Regulação. IPI. ICMS.

### ABSTRACT

The article explores the theoretical origins of extra-taxation based on the works of Adolph Wagner. At the end of the nineteenth century, the German author began debates on the functions and purposes of non-tax collection. This research aims to investigate the use of regulatory taxes as instruments of extrafiscal taxation (IPI and ICMS), but observing the constitutional limits to the use of extrafiscal tax rules. The relevance of the differentiation between fiscal and extrafiscal tax rules was analyzed. Extrafiscal tax rules must be identified based on their purposes, according to the interpretation of the rule. The investigation of examples in which extrafiscal tax rules are opposed to constitutional limitations on the power to tax was focused, highlighting the conflict between regulatory competence and tax competence, as well as the limits established by the Constitution of the Republic.

**Keywords:** Extra-taxation. Adolf Wagner. Regulation. IPI. ICMS.

---

<sup>1</sup> Pós-doutor em Direito Público (Universidade de Santiago de Compostela). Doutorando em Direito (PPGDIN UFF). Doutor em Psicologia (Universidade Salgado de Oliveira); Mestre em Direito, Especialista em Direito Tributário e em Direito do Estado (Universidade Estácio de Sá). Bacharel em Direito (Universidade do Estado do Rio de Janeiro). Subprocurador do Município de Engenheiro Paulo de Frontin (PGM/RJ). Contato: soniarlei\_leite@id.uff.br

<sup>2</sup> Doutor em Direito (Universidade do Vigo – Espanha); Doutor em História Social (Universidade Federal Fluminense); Mestre em Direito (Universidade Gama Filho). Bacharel em Direito (Universidade Federal do Rio de Janeiro). Vice Coordenador do Programa de Pós-graduação em Direito, Instituições e Negócios (Universidade Federal Fluminense). Contato: edsonalvisi@id.uff.br

## INTRODUÇÃO

A extrafiscalidade é um fenômeno importante em todos os sistemas econômicos e jurídicos do globo. Muitos são os estudos que se dedicam à análise dos mais variados aspectos relativos à intervenção e regulação dos tributos concernentes às atividades econômicas. Todavia, a maior parte das pesquisas e trabalhos sobre o tema se reduzem a abordar de forma superficial sua conceituação e origem. Bem-vinda é a discussão acerca da natureza não arrecadatória de alguns tributos, destacando os doutrinadores que primeiro abordaram a discussão sobre outras funções atribuíveis aos impostos, diferentes da mera arrecadação de tributos.

Preliminarmente, cumpre distinguir a incidência jurídica do tributo de um lado, o que se exterioriza e é delimitado pelo disposto em lei, dos múltiplos efeitos econômicos da tributação sobre os diversos agentes econômicos — inclusive as famílias e o Estado — de outro. Ressalte-se, entretanto, que essa distinção, na verdade, apenas facilita a compreensão do fenômeno tributário, tendo em vista que a realidade é única e não comporta segmentações que visam apenas auxiliar a identificação e o raciocínio acerca da dinâmica do complexo processo impositivo que é intersistêmico.

De fato, o fenômeno tributário é subsistema tanto do Direito como da Economia, sem mencionar os aspectos Políticos, Culturais e Sociais. Nesse sentido, impõe-se enfatizar que a incidência dos tributos no Estado de Direito pressupõe a existência de um ato, um fato ou um evento juridicamente qualificado que possua relevância sob o ponto de vista econômico. Esta é a razão da indissociável imbricação entre a estrutura normativa e econômica da tributação, a partir da qual se exteriorizam e são identificados os signos de riqueza e a manifestação de capacidade econômica. A exigência de tributos no Estado de Direito é expressão da incidência econômico-jurídica, união indissociável que se projeta sobre a interpretação jurídico-econômica da norma impositiva.

A capacidade econômica, subprincípio da igualdade, que também mantém conexão indissociável com a extrafiscalidade, apesar de se realizar potencialmente de múltiplas formas e medidas, é, ao mesmo tempo, pressuposto, parâmetro e limite da incidência de tributos, pois não há o que ser tributado caso não haja prévia e inequívoca manifestação de riqueza, em qualquer das formas em que possivelmente se exterioriza, ou seja, por meio dos diversos substratos econômicos de incidência de tributos: o consumo de bens e serviços, o auferimento de renda, a aquisição de posse, propriedade ou transmissão de patrimônio.

Saliente-se, conforme será analisado abaixo, que o tributo formulado ou desenhado para incidir sobre determinada base econômica de tributação pode, de fato, não atingir aludido substrato, em função de condições de mercado ou da própria legislação tributária. Destaque-se também que nem sempre a pessoa eleita pela norma

de incidência como o sujeito passivo da obrigação tributária é aquela que arca, na realidade, com o ônus econômico do tributo, ou seja, existe o chamado contribuinte de fato e o denominado contribuinte de direito, os quais podem ser ou não a mesma pessoa, em função das condições dos mercados de bens e serviços e dos fatores de produção, assim como das normas de incidência.

Convém ressaltar, ainda, que pessoas jurídicas, criações do homem, não suportam, em última instância, a carga tributária, pois somente pessoas naturais arcam com o ônus econômico do tributo, isto é, a incidência econômica da exação sobre a pessoa jurídica deve ser analisada sob a perspectiva do retorno do capital empregado por aquele responsável por sua constituição ou seu beneficiário, o que requer análise conjunta da norma jurídica com a realidade econômica sobre a qual é aplicada.

O ordenamento normativo conforma a denominada incidência jurídica, a partir de eventos do mundo real que denotem signos de riqueza, sendo que as consequências econômicas da exigência dos tributos dependem de múltiplas variáveis, inclusive a interpretação/aplicação da norma impositiva.

O tipo de bem e serviço objeto de incidência, a estrutura de mercado e da remuneração dos fatores de produção em que se insere o objeto da tributação, a espécie de tributo adotado, bem como o substrato econômico de incidência escolhido determinam os efeitos econômicos da incidência, os quais podem ser examinados sob o enfoque da microeconomia ou da macroeconomia.

Salientem-se, ainda, os inúmeros efeitos em potencial que a tributação pode causar sobre a concorrência entre os diversos agentes do mercado, na hipótese de regras tributárias não isonômicas. A pessoa eleita pela norma jurídica como sujeito passivo da obrigação tributária (art. 121 do CTN) e aquela que arca com o encargo financeiro do tributo (art. 166 do CTN) podem coincidir ou não, ou seja, podem ser ou não a mesma pessoa, tendo em vista que a imposição de tributos pode ocasionar alterações nos preços dos bens e serviços ou na remuneração dos fatores de produção.

Dito de outra maneira, alterações de preços nos mercados de bens e serviços e de fatores de produção podem redirecionar o ônus econômico e financeiro do tributo para pessoa diversa daquela indicada pela lei como o contribuinte de direito. Ressalte-se que, independentemente da denominação jurídica conferida ou da distribuição constitucional de competências incidência tributária sob o ponto de vista econômico: o patrimônio, a renda e o consumo. A análise individualizada de cada uma dessas bases de tributação, bem como a relação entre elas, ajuda a compreensão da dinâmica do sistema tributário em sua interface com a política econômica. Com efeito, a renda é o substrato econômico primário, a partir do qual pode ser efetivado o consumo ou realizada a sua acumulação, a ensejar a formação do patrimônio.

Apesar da maioria esmagadora dos países adotarem todos os supracitados substratos econômicos ao mesmo tempo (patrimônio, renda e consumo), a relevância relativa ou o peso conferido a cada uma dessas bases de incidência revela em grande medida o perfil, os propósitos e os possíveis reflexos das diferentes políticas tributárias adotadas pelos governos nacionais.

A preponderância de determinado substrato econômico de tributação indica, por exemplo, a ênfase da intenção de se utilizar o sistema tributário para redistribuir riqueza ou estimular os investimentos e a atividade econômica privada.

Os impostos que recaem sobre o patrimônio e a renda, por exemplo, se adequam com facilidade à política fiscal orientada para onerar mais pesadamente as pessoas que demonstrem maior capacidade econômica, seja por meio da utilização de alíquotas proporcionais ou progressivas.

A incidência sobre o consumo, por outro lado, exclui a renda poupada da tributação, o que estimula o investimento e a geração de riqueza, apesar de ser considerado um tributo regressivo, tendo em vista não levar em consideração, em regra, a capacidade econômica do contribuinte.

A teoria da equivalência econômica dos tributos defende que todos os tributos incidem sobre a renda, diferenciando-se apenas quanto ao momento da incidência. Dessa forma, tributos aparentemente distintos entre si são, em verdade, economicamente equivalentes. Isso é evidente quando se analisa o fluxo de riqueza: a renda de famílias, por exemplo, pode ser consumida ou poupada. Em ambos os casos, a renda se transforma em receita de empresas — empresas relacionadas às vendas de bens e à produção de capital, respectivamente. A receita de empresas, por sua vez, é parcialmente revertida para o pagamento de salários, aluguéis, juros, dividendos, etc., e parcialmente poupada.

Nesse cenário, é possível visualizar a equivalência de diversos tributos. Em linhas meramente exemplificativas, pode-se perceber que tributos sobre o consumo são equivalentes a tributos sobre os salários. Da mesma forma, tributos sobre a renda familiar são equivalentes a tributos incidentes sobre a soma do consumo e do investimento.

## ADOLF WAGNER E O CARÁTER NÃO ARRECADATÓRIO DOS IMPOSTOS

Wagner visualizou a tributação de forma distinta, pois pensava o fenômeno tributário especialmente sob a ótica da utilização do imposto com finalidade não meramente arrecadatória. Fixou as bases teóricas da questão, demonstrando que o direito tributário pode ter finalidades políticas e sociais distintas da mera arrecadação (ADAMY, 2015).

Na virada entre os séculos XVIII e XIX, com a consolidação do Liberalismo na Europa, a sociedade de então vivenciou expressiva desigualdade social, demandando firme atuação estatal. Wagner notou que os mecanismos de distribuição de riqueza do mercado àquela época não eram adequados para alcançar o ideal de igualdade por ele concebido. Com isso, se inicia a discussão quanto à função das espécies tributárias. Wagner desenvolve a teoria do conceito duplo de imposto, defendendo a ideia de que o imposto possui finalidades arrecadatórias, mas também finalidades sociopolíticas e distributivas. Vê-se que Wagner quis confrontar o Liberalismo Econômico clássico (BERLIN, 1998).

A dupla finalidade do imposto foi concebida como uma forma de sobrepujar denominado individualismo econômico ou, melhor, a própria escola liberal baseada nos ensinamentos de Adam Smith. Representou real dissenso com o pensamento liberal, atribuindo ao direito tributário a função de regulador do bem-estar social e incentivador de reformas sociais (BALEEIRO, 1987). Com fundamento nessas premissas teóricas, políticas e econômicas, inovou-se a definição de imposto, relevando o caráter político e social dos efeitos da incidência tributária; o que influenciou, significativamente, as discussões sobre política tributária e fiscal, com repercussão até os dias atuais.

Sabedor de que o Estado deveria corrigir as desigualdades existentes no mercado e na própria sociedade, Wagner via no direito tributário um efetivo instrumento para corrigir as desigualdades. Acreditava ser capaz de demonstrar o ponto de vista político-social da tributação, ampliando o objeto sobre o qual o direito tributário deve interferir. Em decorrência, Wagner estabeleceu uma nova concepção do fenômeno tributário, inaugurando uma nova era na História das Ciências das Finanças, afastando-se da visão unívoca de financiamento estatal e aproximando-se do conceito de imposto com finalidades sociopolíticas (VASQUES, 1999).

No período de Wagner, prevalecia a chamada Regra de Edimburgo que previa a neutralidade tributária máxima. O tributo era visto como mero instrumento de financiamento estatal. Não havia, até então, maiores discussões teóricas acerca das funções distributivas dos impostos. O direito tributário e a intervenção fiscal eram vistos como males necessários, mas não deveriam interferir demasiadamente no desenvolvimento natural do fenômeno econômico (MENENDÉZ, 2001). Wagner teve o mérito de ser pioneiro na defesa da função político-social do direito tributário, em exercício legítimo do poder do Estado. Sua contribuição reside, fundamentalmente, na concepção de igualdade entre as finalidades arrecadatórias e as políticas e sociais no que diz respeito aos impostos.

Percebe-se que as finalidades político-sociais do imposto não são apenas uma finalidade secundária do imposto. A definição de imposto implica outras finalidades que não meramente arrecadatórias. Ambas são concebidas como finalidades

principais, não havendo prevalência entre elas, a depender do contexto em que as necessidades públicas estejam inseridas. O imposto, segundo Wagner, deveria atuar interferindo e regulando a distribuição da renda e do patrimônio da população. No entanto, a interferência por meio dos impostos não se limitaria ao aspecto macroeconômico, da arrecadação e da despesa públicas, mas, sim, poderia legitimar uma atuação estatal direta na utilização privada da renda e do patrimônio individuais. Assim, o imposto também poderia interferir e regular a utilização da renda e do patrimônio individuais (SCHOUERI, 2005).

Wagner revoluciona o pensamento da época, ao propor a instrumentalização do imposto para finalidades sociais, ainda que isso represente a limitação da liberdade individual para reduzir as desigualdades e distorções existentes no mercado e na sociedade. O imposto seria um instrumento para interferir e corrigir a distribuição da renda e do patrimônio efetuada de acordo com a livre concorrência. O mercado e a livre concorrência não eram igualitários na distribuição da renda e do patrimônio, logo o Estado deveria utilizar-se da incidência tributária para corrigir tais deficiências surgidas a partir das trocas mercantis (VILLEGAS, 1993).

A maior parte da doutrina na época de Wagner não concordava com as suas ideias acerca das finalidades dos impostos. Havia constante recusa à possibilidade de os impostos terem finalidades exclusivamente extrafiscais, no extremo interpretativo. Muitos entendiam que a finalidade principal permanece a de obtenção de receitas, e finalidade subsidiária somente têm validade quando não interferirem na arrecadação esperada (BALEIRO, 1997). Entretanto, o tempo mostrou a força e relevância de suas ideias que se propagaram e permaneceram ao longo do tempo, influenciando inúmeros estudiosos, incluindo os contemporâneos. Seu pensamento é hoje no Brasil fundamento para diversas propostas de reforma tributária (REZENDE, 2009).

Wagner também construiu importante base teórica para a própria configuração do direito tributário. Diversos princípios e finalidades por ele defendidos são hoje previstos em Constituições modernas, assim como em legislações e jurisprudência da maioria dos países. Os postulados tributários de Wagner compreendem: a imunidade ou isenção do mínimo existencial; a tributação progressiva das rendas elevadas; o dever de tributação mais elevada das rendas patrimoniais em comparação com as rendas oriundas do trabalho; a tributação de juros provenientes de mudanças conjunturais; e a tributação sobre as heranças (TORRES, 2009). Veja-se que são temas que primam pela atualidade no Brasil e no mundo, obrigando todo estudioso à reflexão. A extrafiscalidade pode e deve ser utilizada como instrumento regulatório em um país que adotou o modelo liberal em que a intervenção do Estado na economia se faz necessária, dentre outros fatores, pela incapacidade de a iniciativa privada resolver as questões de ordem social que se misturam, invariavelmente, com as questões de ordem econômica.

## A NATUREZA DIVERSA DOS IMPOSTOS

Os impostos possuem um regime constitucional que se adequa à utilização de normas tributárias com caráter extrafiscal. Tanto é verdade que alguns impostos são chamados de regulatórios pela doutrina. A Constituição da República determina o estabelecimento de um regime tributário específico; o que permite, uma vez respeitados os limites e as condições fixadas em lei, que o Poder Executivo altere suas alíquotas sem que haja submissão integral ao princípio da anterioridade. Comparado às demais modalidades tributárias, a instituição de impostos independe de qualquer atividade estatal específica; diferente das taxas e contribuições de melhoria, que estabelecem contrapartidas entre Estado e contribuinte. Nos impostos, não há exigência de vinculação da destinação das receitas arrecadadas ou o estabelecimento de um grupo específico de contribuintes; o que ocorre com as contribuições especiais. Também não há exigência de restituição de valores arrecadados, como ocorre com os empréstimos compulsórios.

No sentido de excepcionar a anterioridade tributária, os impostos são amplamente utilizados como instrumentos extrafiscais. Apesar disso, devem se submeter a limitações prescritas no próprio regime jurídico. Normas tributárias extrafiscais podem ser implementadas no circuito dos impostos, mas os impostos devem manter sua essência. Uma limitação se refere à forma de repartição das competências tributárias dos diversos entes federativos empreendida pela Constituição da República.

Para os impostos, o constituinte optou por listar materialidades passíveis de ser eleitas pelo legislador ordinário, instituindo conceitos constitucionais. Logo, é possível inferir que a utilização de normas tributárias extrafiscais não pode desnaturar a própria materialidade indicada pelo texto constitucional, sob pena de quebra do fundamento de validade do imposto. Trata-se da necessidade de preservação do aspecto material de sua regra de incidência. Exemplificativamente, não é possível a criação de alíquotas majoradas do IPI, elegendo-se como critério qualquer outro elemento que não o próprio produto tributado. Se fosse possível, a escolha de uma finalidade extrafiscal teria o poder de descaracterizar a regra-matriz de incidência dos impostos, tornando sem importância o trabalho de distribuição de competências tributárias previsto pela Constituição da República.

Dessa forma, na fixação da base de cálculo para emprego da extrafiscalidade, referida fixação deve guardar íntima relação com o critério material da regra-matriz de incidência tributária. Por consequência, quando se trata do exercício da competência tributária por oneração, a concessão de vantagens aos contribuintes para fins de indução de práticas estimuladas pelo Estado não parece estar submetida às mesmas exigências, conforme posição esposada pelo Supremo Tribunal Federal. Este foi o

entendimento manifestado pelo Tribunal quando se manifestou sobre a utilização de conceitos constitucionais para fins de repartição da competência impositiva pela Constituição da República. Para tanto, importa lembrar os incentivos fiscais concedidos no âmbito do ICMS para fins de atração de investimentos. A questão se apresenta desta forma porque no caso do manejo de normas tributárias de desoneração, a materialidade dos impostos se mantém inalterado. Os contribuintes não beneficiados pelo incentivo fiscal permanecem pagando seus tributos de acordo com a materialidade definida pelo texto constitucional, sem que outros elementos, desvinculados do aspecto material do imposto, sejam levados em consideração. Estes outros elementos desvinculados do aspecto material não são utilizados como justificativa para o aumento do imposto, mas, ao contrário, como critério para a redução destes em condições predeterminadas.

## A FUNÇÃO REGULATÓRIA DOS IMPOSTOS

O texto constitucional reconhece que alguns impostos são tendentes ao exercício de funções extrafiscais, atribuindo a estes um regime tributário mais flexível, permitindo-se, nos exatos limites e condições fixados em lei, a alteração de suas alíquotas por atos do Poder Executivo, impedindo a aplicação das regras de anterioridade. Há, inclusive, quem defenda a ideia de que os impostos só poderiam ser instituídos com finalidade extrafiscal. O ponto é importante porque, considerada esta linha de raciocínio, a instituição ou majoração dos referidos impostos com fins exclusivamente arrecadatários teria de ser considerada inconstitucional por ausência de fundamento de validade.

Os impostos regulatórios podem ser normalmente instituídos com fins arrecadatários, não havendo nenhum elemento na Constituição da República que o impeça. Apesar disso, ainda que tenham fins arrecadatários, terão de se sujeitar normalmente a todas as limitações constitucionais do poder de tributar, incluindo a regra da estrita legalidade, ou seja, as alíquotas destes impostos terão de ser previstas em lei formal. A identificação da função das normas tributárias que instituíram a nova cobrança tem de ser feita, a partir da constatação pelo intérprete de finalidades. Nenhuma finalidade pode ser apresentada para justificar uma alteração legislativa. Sendo assim, a alteração eventualmente realizada pelo Poder Executivo deve, a rigor, ser declarada inconstitucional.

A própria Constituição estabelece que ato do Poder Executivo poderá alterar as alíquotas destes impostos, quando atendidas as condições prescritas em lei. O legislador não tem liberdade total para modificar estas condições, que terão de ser condições vinculadas à utilização dos impostos como instrumento de extrafiscalidade.

Na prática, todavia, essas condições podem ser previstas pela lei; o que limita a margem de atuação do Poder Executivo (MACHADO, 2008).

A Lei nº 3.244/57 prevê as condições para alteração de alíquotas de imposto e todas estão relacionadas ao caráter extrafiscal, quais sejam: a) cujo nível tarifário venha a se revelar insuficiente ou excessivo ao adequado cumprimento dos objetivos da tarifa; b) cuja produção interna for de interesse fundamental estimular; c) que haja obtido registro de similar; d) de país que dificultar a exportação brasileira para seu mercado, ouvido previamente o Ministério das Relações Exteriores; e) de país que desvalorizar sua moeda ou conceder subsídio à exportação, de forma a frustrar os objetivos da tarifa.

## O IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS COMO REGULADOR DO CONSUMO

Com relação ao IPI, o Decreto-lei nº 1.199/71 prescreve ao Poder Executivo, quando se torne necessário atingir os objetivos da política econômica governamental, mantida a seletividade em função da essencialidade do produto, ou, ainda, para corrigir distorções, alterar as alíquotas nas seguintes situações: I - a reduzir alíquotas até 0 (zero); II - a majorar alíquotas, acrescentando até 30 (trinta) unidades ao percentual de incidência fixado na lei. O Decreto-lei, recepcionado nesta parte como lei formal, concedeu ampla competência ao Poder Executivo no que se refere às condições de alteração das alíquotas do IPI, indicando apenas que a alteração terá de se vincular aos objetivos de política econômica governamental. É possível discutir esta amplitude de poder, mas não há incompatibilidade com o texto constitucional. A Constituição exige apenas que as condições que venham ser fixadas em lei sejam vinculadas a finalidades extrafiscais.

Com relação a este imposto, importa analisar o princípio da seletividade. A seletividade representa uma técnica tributária que permite a seleção de alíquotas diferenciadas na cobrança de impostos sobre determinados produtos, bens ou serviços, em clara contraposição, portanto, à generalidade da tributação, quando a proporcionalidade deve ser entendida como a regra. Um imposto é seletivo quando pode ser cobrado com base em alíquotas diversas e selecionadas, e não de maneira genérica. Essa seletividade de alíquotas no Brasil, por força da Constituição da República, só se materializa na instituição do IPI obrigatório e do ICMS facultativo, levando em consideração a essencialidade dos produtos, dos bens ou dos serviços. A Constituição da República assevera, em seu art. 153, § 3º, I, que este será seletivo em função da essencialidade do produto.

A definição do critério da essencialidade para aplicação da seletividade tem uma razão de ser econômica. Os impostos sobre o consumo geram, normalmente,

uma tributação regressiva, pois oneram mais os contribuintes com menor capacidade contributiva (COELHO, 2013). A fixação de alíquotas seletivas em função da essencialidade é uma reação normativa ao efeito econômico da regressividade. A previsão da seletividade é ainda mais importante quando se observa que, em termos estritamente de eficiência econômica, a tributação sobre o consumo seria estimulada sobre bens essenciais, tendo em vista que, neste caso, sendo a demanda normalmente inelástica, haveria a produção de pouca reação sobre o ponto de equilíbrio mercadológico.

Nesse contexto, a seletividade em função da essencialidade do produto tem de ser encarada como um remédio contra a regressividade da tributação sobre o consumo. É importante reconhecer que a imposição da seletividade ao IPI não o transforma em um imposto essencialmente extrafiscal. A seletividade pode funcionar como mero critério de discriminação para fins de alcance da finalidade das normas tributárias fiscais; esta consiste na igualitária distribuição da carga tributária entre os contribuintes, sem que, com isso, haja por parte do intérprete a identificação de qualquer finalidade externa (SCHOUERI, 2005).

O estabelecimento de alíquotas mais elevadas para produtos considerados não essenciais não tem necessariamente como finalidade desestimular o seu consumo, do mesmo modo que o estabelecimento de alíquotas menores para produtos essenciais não pode ser entendido como um instrumento necessário de fomento ao consumo destes. Em muitos casos, não há nenhuma finalidade extrafiscal na instituição destas alíquotas, funcionando a seletividade, ao revés, como mecanismo de alcance de uma igualitária distribuição da carga tributária entre os contribuintes. É simples observar que, muitas vezes, não se majoram as alíquotas de produtos de luxo e supérfluos para desestimular o seu consumo, mas para onerar, do ponto de vista de repercussão econômica, os consumidores destes em comparação com os consumidores de produtos essenciais, reduzindo o efeito regressivo da tributação sobre o consumo.

Da mesma forma que a capacidade contributiva, a seletividade é resultado de um critério estabelecido pelo legislador constituinte e deve ser observado para a aplicação do princípio da igualdade, de forma que se deve considerar a observância de sua aplicação definitiva quando se está frente à utilização de normas tributárias fiscais; observância esta que não se dá diante de normas extrafiscais. De forma semelhante à capacidade contributiva, a seletividade permite que outros aspectos, ligados diretamente à finalidade externa da norma, sejam observados. A seletividade em função da essencialidade do tributo deverá sempre estar presente nos casos em que a finalidade da norma for meramente a igualitária distribuição de encargos, tendo em vista o exercício da função fiscal. Se a finalidade da norma for de outra natureza, se fará necessária análise da proporcionalidade, com o intuito de verificar a adequação da norma (MOURA, 2006).

O caráter de essencialidade dos produtos no IPI não está condicionado à análise individual dos contribuintes, mas ao contexto de essencialidade do produto para a coletividade. O critério da seletividade não poderá ser afastado diante da utilização de gravames que desestimulem o consumo de determinados produtos essenciais. Não haveria fundamento válido para a edição da norma tributária extrafiscal, em razão da inexistência de finalidade constitucional válida. Se o produto é essencial, seu consumo não pode ser desestimulado (SCHOUERI, 2011).

## O IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA E SERVIÇOS COMO REGULADOR DO CONSUMO

O artigo 155, II da Constituição da República atribuiu aos Estados-membros e ao Distrito Federal a competência para a instituição do ICMS, imposto não cumulativo, podendo ser exigido dos contribuintes que realizem operações relativas à circulação de mercadorias, que prestem serviços de transporte interestadual e intermunicipal e, ainda, daqueles que prestem serviços de comunicação. Apesar de possuir nítida feição nacional, o referido imposto foi repartido entre diversas unidades federativas autônomas, o que demandou uma série de regras constitucionais que, se de um lado, limitam a competência tributária destes entes, fortalece, por outro, a unidade nacional. Essas regras estabelecem o que se nomeia de controles centrais da competência tributária atribuída pelo texto constitucional aos Estados-membros, o que termina por impor relevantes limitações à utilização deste imposto como instrumento extrafiscal (CARRAZZA, 2009).

Referidas limitações, quando estabelecidas pelo texto originário da Constituição da República, não podem ser impugnadas por ofensa ao princípio Federativo. O mesmo não pode ser dito com relação à previsão de novas restrições ao exercício da competência tributária. O princípio federalista, como cláusula pétrea, impõe que os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios mantenham suas competências tributárias, inclusive no que se refere ao emprego de normas tributárias extrafiscais. A criação de novas restrições terá, então, de ser contraposta ao princípio federalista para que sua constitucionalidade seja declarada. No que se refere à previsão das alíquotas incidentes sobre operações interestaduais, o dispositivo encerra uma importante ferramenta em prol da unidade do mercado interno.

Ao Senado Federal compete a uniformização das alíquotas interestaduais que funciona como uma ferramenta de definição do Estado competente para cobrança do ICMS nas operações interestaduais. Isso porque, sendo um imposto sobre o consumo, não há nenhuma vedação constitucional para que o ICMS seja cobrado no Estado em que localizado o destinatário da mercadoria (destino) ou no Estado em que localizado o remetente da mercadoria (origem). A Resolução nº 22/89 do Senado Federal

fortalece o pacto federativo, prevendo um modelo misto de cobrança do ICMS nas operações interestaduais, que é repartido entre o Estado de origem e o Estado de destino.

O ICMS também é cobrado em virtude da importação de mercadorias e serviços oriundos do exterior. Alguns Estados da federação, com o intuito de estimular que as importações sejam realizadas nos seus respectivos territórios, instituíram uma série de exonerações fiscais, havendo significativa redução das alíquotas do ICMS incidentes sobre as importações e concessão de créditos presumidos na saída das mercadorias do seu território. Isso gerou expressivo número de regimes tributários diferenciados apenas em razão do Estado em que estivesse estabelecido o importador da mercadoria. Em razão disso, o Senado Federal editou a Resolução nº 13/12, estabelecendo a alíquota uniforme de 4% nas operações interestaduais realizadas com mercadorias que, anteriormente, tivessem sido importadas pelo contribuinte. Com isso, como o crédito passível de aproveitamento na operação interestadual estaria limitado à alíquota de 4% fixada dentro de uma sistemática não cumulativa própria do imposto, haveria naturalmente um desestímulo para que reduções de alíquotas do imposto continuassem a ser perpetradas pelos Estados da federação nas operações de importação.

As diferenciações em razão da origem de mercadorias no exterior são autorizadas pela Constituição. A Constituição Federal não vincula a competência ofertada ao Senado Federal para a fixação de alíquotas interestaduais a qualquer finalidade fiscal, não podendo o intérprete discriminar onde a Constituição não o fez. A competência atribuída ao Senado é ampla e pode ser utilizada para fins fiscais ou extrafiscais, desde que em prol de finalidades constitucionais. Trata-se de uma espécie de controle central, previsto pelo texto originário da Constituição, que termina, efetivamente, por restringir a utilização pelos Estados-membros do imposto estadual como instrumento extrafiscal, sem que a partir daí possa se justificar qualquer alegação de inconstitucionalidade.

Outro controle que pode ser estabelecido pelo Senado Federal refere-se à fixação de alíquotas máximas e mínimas no âmbito do ICMS, conforme a seguinte redação do art. 155, V, da CF: Art. 155. (...) V - é facultado ao Senado Federal: a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros; b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros. O dispositivo prevê, portanto, duas regras diferentes de outorga de competência tributária ao Senado Federal. A primeira delas estabelece competência para estabelecer a alíquota mínima do ICMS em operações internas, desde que a Resolução seja de iniciativa de um terço dos senadores e

aprovada por maioria absoluta. Trata-se, nitidamente, de uma forma de controle central do imposto, permitindo que seja estabelecido um piso para as alíquotas em operações internas como tentativa de manutenção da unidade do mercado interno e combate à propagação da guerra fiscal entre os Estados da federação. Estabelecida a alíquota mínima, a margem de manobra dos Estados-membros fica comprometida quanto ao estabelecimento de normas tributárias extrafiscais. A segunda regra extraída do dispositivo constitucional prevê a possibilidade de fixação pelo Senado, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços dos Senadores, de alíquota máxima do ICMS, também em operações internas, com o objetivo de resolver conflito específico que envolva interesse de Estados. Trata-se, portanto, de uma importante ferramenta de centralização da política tributária que retira das mãos dos Estados e do Distrito Federal parcela importante da competência para a previsão de normas tributárias extrafiscais no âmbito do ICMS, tendo em vista a possibilidade de criação de limites máximos e mínimos das alíquotas do imposto pelo Senado Federal.

Importante enfatizar o art. 155, § 2º, XII da Constituição da República, interessando a determinação de que cabe à lei complementar “regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”. A Constituição impõe que as isenções, incentivos e benefícios fiscais no âmbito do ICMS só podem ser concedidos em vista de deliberação dos Estados e do Distrito Federal, cabendo à lei complementar disciplinar a forma como esta deliberação ocorrerá. A Lei Complementar nº 24/75 estabelece a forma e os requisitos necessários para que os Estados-membros e o Distrito Federal instituem regras de autorização de exoneração no âmbito do ICMS. Em linhas gerais, a Lei Complementar estabelece, com fundamento de validade na Constituição Federal, que a competência tributária dos Estados-membros e do Distrito Federal para instituir normas de exoneração no âmbito do ICMS deve ser precedida de Convênio celebrado e aprovado pela unanimidade dos representantes dos Estados membros, o que transfere a competência para o exercício deste controle central de competência ao chamado Órgão de deliberação dos Estados-membros.

De toda forma, é necessário reconhecer que a previsão constitucional quanto à edição de lei complementar para regular a forma como, mediante deliberação, os Estados membros e o Distrito Federal poderão conceder isenções e outras espécies de exoneração, somada ao disciplinamento da matéria pela Lei Complementar nº 24/75, terminam por limitar ou, no mínimo, condicionar parcela importante da competência destes entes federados para a edição de normas tributárias extrafiscais (COELHO, 2011).

Todas as observações empreendidas quanto à aplicação da seletividade no âmbito do IPI podem ser replicadas para o ICMS. Releva, todavia, abordar a

facultatividade na adoção desse critério no âmbito deste imposto estadual. Nos termos do que prescreve o art. 155, § 2º, III, da CF, o imposto “poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços”. Diversamente da disciplina da matéria no IPI, quando a Constituição determinou que este “será seletivo” (art. 153, § 3º, I, da CF), no âmbito do ICMS a Constituição apenas autorizou sua aplicação. A segunda observação diz de perto com a primeira e reside na necessidade de não se confundir a facultatividade na adoção do critério da seletividade com a necessidade de que sua adoção seja realizada sempre em função da essencialidade das mercadorias ou serviços. Importa esclarecer que, nos termos da Constituição Federal, o ICMS pode ser instituído com alíquotas uniformes, não sendo necessariamente graduado com alíquotas seletivas. Se, no entanto, o legislador optar pela técnica seletiva, as alíquotas diferenciadas, caso a tributação esteja voltada à consecução de finalidades fiscais, terão obrigatoriamente de ser selecionadas em função da essencialidade das mercadorias e serviços.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Não houve outro nome, na passagem entre os séculos XIX e XX, que tenha contribuído com tantas ideias para o mundo acadêmico. Adolf Wagner revolucionou a teoria da tributação, sendo seus ensinamentos de extrema atualidade, ainda que não utilizados de forma direta. Dentre os temas que se destacam em sua obra, destaca-se a função dos impostos em seu caráter extrafiscal, observando os limites fixados no ordenamento constitucional. O tema das finalidades estatais não arrecadatórias permanece vivo nas discussões tributárias cujos fundamentos teóricos foram construídos ainda no século XIX.

Se ainda hoje os limites, as finalidades e a função dos tributos são objetos de discussão, não há dúvida de que isso se deve em grande parte à concepção dos fundamentos sociopolíticos do imposto. Em sua época, a visão de Wagner era inédita, ao entender que o Estado deveria usar o tributo como intervenção para regular a distribuição das riquezas individuais. Não se pode negar a profundidade de sua imensa contribuição quando observamos a atualidade de suas ideias na tributação atual, que se dá com os impostos indiretos incidentes sobre o consumo, especialmente, mas não exclusivamente, nos IPI e ICMS.

Pretendeu-se demonstrar, abeberados nas lições de Wagner, que a Constituição da República determina que as normas tributárias podem estar direcionadas à consecução de finalidades arrecadatórias com a distribuição igualitária ou dimensionada a outras finalidades que também são relevantes para a sociedade. A identificação das normas tributárias extrafiscais parte da constatação de um tratamento discriminatório e da presença de uma finalidade a ser alcançada pela

norma tributária, diversa da simples distribuição igualitária de encargos. Os fundamentos para o emprego de normas tributárias extrafiscais devem ser buscados nos fins e objetivos prescritos pela Constituição da República. Fins não homologados pelo sistema constitucional não podem servir de justificativa para a instituição de normas tributárias extrafiscais.

Se as normas tributárias forem utilizadas como instrumento de indução comportamental no âmbito da ordem econômica, como normas voltadas a finalidades extrafiscais, estas terão de se sujeitar ao regime próprio estabelecido pela Constituição da República quanto à intervenção do Estado no domínio econômico. Reconhece-se, assim, que o diploma constitucional prevê a possibilidade de utilização de normas tributárias extrafiscais no âmbito de um intervencionismo programado e diversos exemplos são observados nos impostos regulatórios, especialmente sobre as relações de consumo.

Entretanto, cumpre ressaltar que as chamadas exceções à regra da legalidade previstas pela Constituição da República não podem ser ampliadas com base em razões suportadas pela função extrafiscal dos tributos. Além dos chamados impostos regulatórios, nenhum outro tributo pode se sujeitar à permissão de alterabilidade de alíquotas por ato do Poder Executivo. A alterabilidade das alíquotas dos impostos regulatórios por ato do Poder Executivo só pode ser empreendida nos limites e condições estabelecidos em lei. As condições a que faz referência o texto constitucional devem, necessariamente, se referir à adoção de finalidades extrafiscais.

## REFERÊNCIAS

ADAMY, Pedro. **Instrumentalização do direito tributário**. In: ÁVILA, Humberto (org.). Fundamentos do direito tributário. São Paulo, Madri: Marcial Pons, 2011.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 13ª ed., São Paulo: Malheiros, 2009.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 12ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2012.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Tributação indireta e regressividade**. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). Tributação indireta no direito brasileiro. São Paulo: Malheiros, 2013.

BERLIN, Isaiah. **Two concepts of liberty**. In: BERLIN, Isaiah. *The proper study of mankind*. Londres: Random House, 1998.

MACHADO, Hugo de Brito. Inconstitucionalidade do aumento do IOF com desvio de finalidade. *Revista dialética de direito tributário*. São Paulo, 2008.

MENENDÉZ, Agustín José. **Justifying taxes: some elements for a general theory of democratic tax law**. Dordrecht: Kluwer, 2001.

MOURA, Frederico Araújo. A seletividade do IPI: sua correlação com a extrafiscalidade, a capacidade contributiva e a noção de essencialidade. *Revista de Direito Público da APET*, São Paulo, vol. 11, 2006.

SILVA, Fernando Antonio Rezende da. **A reforma tributária e a federação**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2009.

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

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2019.

TORRES, Ricardo Lobo. **O direito ao mínimo existencial**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

VASQUES, Sérgio. **Os impostos do pecado**. Coimbra: Almedina, 1999.

VILLEGAS, Héctor B. **Curso de finanzas, derecho financeiro y tributario**. Buenos Aires: Depalma, 1993.