

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC-SÃO PAULO

MARCELO BOLOGNESE

A EXTRAFISCALIDADE NO ICMS

DOUTORADO EM DIREITO

São Paulo

2023

MARCELO BOLOGNESE

A EXTRAFISCALIDADE NO ICMS

Tese apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP), como exigência parcial para obtenção do título de DOUTOR em Direito, na subárea Direito Tributário, Núcleo de Pesquisa em Direito Tributário Constitucional e Processual Tributário, sob a orientação da Profa. Dra. Luiza Nagib.

São Paulo

2023

MARCELO BOLOGNESE

A EXTRAFISCALIDADE NO ICMS

Tese apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP), como exigência parcial para obtenção do título de DOUTOR em Direito, na subárea Direito Tributário, Núcleo de Pesquisa em Direito Tributário Constitucional e Processual Tributário.

Aprovado em ____/____/____.

Banca Examinadora

Profa. Dra. Luiza Nagib (Orientadora)

Instituição: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP)

Julgamento: _____

Assinatura: _____

Prof. (a) Dr.(a) _____

Instituição: _____

Julgamento: _____

Assinatura: _____

Prof. (a) Dr.(a) _____

Instituição: _____

Julgamento: _____

Assinatura: _____

Prof. (a) Dr.(a) _____

Instituição: _____

Julgamento: _____

Assinatura: _____

Prof. (a) Dr.(a) _____

Instituição: _____

Julgamento: _____

Assinatura: _____

*À mulher da minha vida, **Ilana**, pelo apoio incondicional em todos os momentos, e aos meus filhos, **Vinicius, Bruno e André**, na esperança de lhes deixar um legado de que todo sonho pode ser alcançado, fortalecendo-os na ideia de continuarem sendo homens de bem.*

Sem vocês, resta a certeza de que nenhuma conquista valeria a pena.

Uma nação que tenta prosperar à base de impostos é como um homem com os pés em um balde tentando levantar-se puxando a alça. (Winston Churchill, 1874-1965)

AGRADECIMENTOS

Precipuamente, agradeço ao Pai Maior, por permitir que minha existência terrena tenha sido regada de paz e harmonia, estendendo meus agradecimentos ao meu pai **Franco** (*in memoriam*) e minha zelosa mãe **Elza**, que juntos me ensinaram sobre a importância do estudo como fonte e esteio para o caminho do bem e da honestidade, fundamentos basilares que moldaram meu caráter.

À toda minha família, uma das razões do meu viver, e também aos amigos, todos sempre me incentivando com palavras e na torcida permanentemente pelas minhas vitórias, que compreenderam minhas ausências frente à dedicação deste trabalho.

Em especial à minha orientadora, Dra. Luiza Nagib, que, por muitas vezes, jogou luzes neste trabalho, e por ter sido a bússola neste projeto, indicando os caminhos a percorrer. Seu exemplo de docência, profissionalismo, conhecimento e, sobretudo, paciência foram para mim o necessário incentivo e combustível. Meu respeito e admiração continuarão além daqui.

Aos demais professores do programa de doutorado, por todas as suas contribuições que, de alguma forma, fazem parte do presente trabalho.

Arremato este singelo agradecimento sabedor de que faltaram palavras para representar verdadeiramente toda a gratidão que me acompanhará para todo o sempre, que, por certo, jamais poderei retribuir pela oportunidade de chegar até aqui.

RESUMO

BOLOGNESE, Marcelo. **Extrafiscalidade no ICMS**. 2023, 211 f. Tese (Doutorado em Direito), Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2023.

Este trabalho tem como objetivo analisar a extrafiscalidade no Sistema Tributário Brasileiro, sua origem, princípios constitucionais, com pontos de contato com o tema, bem como suas formas e técnicas de aplicabilidade, tais como a fixação de base de cálculo, utilização de alíquota diferenciada, imunidade, isenção, diferimento, suspensão, crédito presumido e outorgado e regime especial de tributação. Foi abordado - de maneira resumida - o conceito de tributo, de imposto, com foco maior no ICMS, o eleito para ser o protagonista desta pesquisa. Em momento seguinte, mas que consiste ainda como propósito desta tese, identificamos as hipóteses da extrafiscalidade do ICMS, partindo do texto da Constituição Federal, passando pelas Leis Complementares, continuando a análise na Lei Ordinária Paulista, chegando até as desonerações contidas no Regulamento do ICMS/SP. Após cada uma das hipóteses apontadas, o estudo se propôs a atribuir uma classificação da natureza desta extrafiscalidade e, ao final, apresentar a classificação, tomando como base os objetivos do Estado, devidamente contidos na Carta Maior, nos artigos 3º e 6º, ao tratar dos direitos sociais de modo geral; no art. 23, ao tratar da competência comum dos entes tributantes, perpassando pelo no art. 170, que trata da ordem econômica e financeira, bem como no art. 218, que estabelece o comando mandatório do Estado em promover e incentivar a pesquisa e o desenvolvimento científico e tecnológico; e, finalmente, no art. 219, que alça o mercado interno (e sua proteção) em nível de patrimônio nacional.

Palavras-chave: extrafiscalidade; ICMS; intervencionismo.

ABSTRACT

BOLOGNESE, Marcelo. Extrafiscalidade in ICMS. 2023, 211 f. Thesis (Doctorate in Law), Pontifical Catholic University of São Paulo, São Paulo, 2023.

This work aims to analyze extra-taxation in the Brazilian Tax System, its origin, constitutional principles with points of contact with the theme, as well as its forms and techniques of applicability, such as the establishment of calculation basis, use of differentiated rate, immunity, exemption, deferral, suspension, presumed and granted credit, and special taxation regime. The concept of tax, of tax, with a greater focus on ICMS, which was chosen to be the protagonist of this research, was briefly addressed. In the next moment, but which still consists of the purpose of this thesis, we identified the hypotheses of the extra-taxation of ICMS, based on the text of the Federal Constitution, passing through the Complementary Laws, continuing the analysis in the ordinary law of São Paulo, reaching the exemptions contained in the ICMS/SP Regulation. After each of the hypotheses was pointed out, our study proposed to assign a classification of the nature of this extra-taxation, and at the end, present the classification based on the objectives of the State, duly contained in the Greater Charter, in articles 3 and 6, when dealing with social rights in general; in Article 23, when dealing with the ordinary competence of taxing entities; going through Article 170, which deals with the economic and financial order; as well as in article 218 that establishes the mandatory command of the State to promote and encourage scientific and technological research and development; and, finally, in Article 219, which elevates the internal market (and its protection) at the level of national heritage.

Keywords: extra-taxation; ICMS; interventionism.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Identificação e classificação da extrafiscalidade do ICMS	128
Tabela 2 - Resumo da extrafiscalidade do ICMS na CF/88	143
Tabela 3 - Resumo da extrafiscalidade do ICMS nas Leis Complementares.....	163
Tabela 4 - Resumo da extrafiscalidade do ICMS na Lei n. 6.374/1989.....	170
Tabela 5 - Suspensão e diferimento no RICMS/SP e LC 24/75.....	173
Tabela 6 - Isenções, redução de base de cálculo e créditos outorgados no RICMS/SP e LC 24/75	174
Tabela 7 - Artigos do RICMS com suspensão e/ou diferimento do imposto	175
Tabela 8 - Reprodução parcial da Tabela 6	177
Tabela 9 - Reprodução parcial da Tabela 6	180
Tabela 10 - Reprodução parcial da Tabela 6	182

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Arrecadação do ICMS – 2011 a 2022 (em R\$ bilhões)	78
Gráfico 2 - Extrafiscalidade no RICMS/SP – hipóteses de suspensão e diferimento	176
Gráfico 3 - Extrafiscalidade no RICMS/SP – hipóteses de isenções.....	179
Gráfico 4 - Extrafiscalidade no RICMS/SP – hipóteses de reduções de base de cálculo	181
Gráfico 5 - Extrafiscalidade no RICMS/SP – hipóteses de créditos presumidos e outorgados	183
Gráfico 6 - Extrafiscalidade no RICMS/SP - Texto e Anexos	184
Gráfico 7 - Extrafiscalidade do ICMS na CF/88.....	186
Gráfico 8 - Extrafiscalidade do ICMS nas Leis Complementares	187
Gráfico 9 - Extrafiscalidade do ICMS na Lei do ICMS/SP	188
Gráfico 10 - Extrafiscalidade no RICMS/SP	189
Gráfico 11 - Resumo geral da extrafiscalidade no ICMS.....	190

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	13
2	A EXTRAFISCALIDADE NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	16
2.1	O termo extrafiscalidade e sua origem etimológica	21
2.2	A fiscalidade e a extrafiscalidade	23
2.3	A origem da extrafiscalidade	25
2.4	Curiosidades históricas sobre o uso da extrafiscalidade no Brasil	28
2.4.1	Imposto sobre solteiros	29
2.4.2	Primeira lei ecológica do imposto de renda	31
2.4.3	Uso da tributação para “Obrigações de Guerra”	31
2.5	Princípios constitucionais relacionados com a extrafiscalidade	33
2.5.1	Princípios da seletividade e essencialidade	38
2.5.2	Outros princípios	43
2.6	O alcance da extrafiscalidade para as micro e pequenas empresas	56
3	OS TRIBUTOS E A EXTRAFISCALIDADE	59
3.1	Conceito de tributo	60
3.2	Tributos cuja própria natureza é extrafiscal	62
3.3	O tributo e suas classificações	64
3.4	Tributo como mecanismo de financiamento dos direitos fundamentais	68
3.5	A regra matriz do ICMS	71
3.6	O ICMS e a extrafiscalidade	74
3.7	O ICMS e seu regulamento	81
4	A EXTRAFISCALIDADE E SUAS TÉCNICAS DE APLICABILIDADE	83
4.1	Fixação da base de cálculo	93
4.2	Fixação de alíquota	97
4.3	A imunidade	103
4.4	A isenção	109
4.5	O diferimento e a suspensão	113
4.6	Os créditos presumidos e outorgados	116
4.7	Os regimes especiais de tributação	118

5	IDENTIFICAÇÃO E CLASSIFICAÇÃO DA EXTRAFISCALIDADE DO ICMS E OS CRITÉRIOS UTILIZADOS	121
5.1	Extrafiscalidade baseado no texto constitucional	134
5.1.1	Resumo da extrafiscalidade do ICMS na CF/88	142
5.2	Extrafiscalidade baseada nas Leis Complementares	143
5.2.1	A extrafiscalidade do Decreto-Lei n. 406/1968.....	144
5.2.2	A extrafiscalidade da Lei Complementar n. 04/1969	149
5.2.3	A extrafiscalidade da Lei Complementar n. 87/1996	155
5.2.4	Resumo da extrafiscalidade nas Leis Complementares.....	163
5.3	Extrafiscalidade do ICMS baseada na Lei Paulista n. 6.374/89	164
5.3.1	Resumo da extrafiscalidade na Lei n. 6.374/1989	170
5.4	Extrafiscalidade do ICMS baseada no Regulamento do ICMS/SP	171
5.4.1	Suspensões e nos diferimentos	174
5.4.2	Anexo I do RICMS/SP – Isenções	177
5.4.3	Anexo II do RICMS/SP – Reduções de base de cálculo	180
5.4.4	Anexo III – créditos outorgados.....	182
5.4.5	Resumo da extrafiscalidade no RICMS/SP.....	184
6	RESUMO GERAL DA OCORRÊNCIA E CLASSIFICAÇÃO DA EXTRAFISCALIDADE DO ICMS.....	186
7	EXTRAFISCALIDADE EM TEMPOS DE PANDEMIA DA COVID-19	193
7.1	Extrafiscalidade relacionada à COVID-19 no ICMS	194
7.2	Extrafiscalidade relacionada à COVID-19 nas contribuições	196
8	CONCLUSÃO DO EMPREGO DA EXTRAFISCALIDADE DO ICMS	198
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	203

1 INTRODUÇÃO

O Estado, fazendo uso de seu poder soberano, exige que os indivíduos forneçam-lhe recursos financeiros de que necessita para a consecução das políticas sociais, econômicas, educacionais etc. mediante a cobrança de tributos.

Como fonte principal de sua receita, os tributos podem ter maior ou menor influência nas relações econômicas, inclusive sem uma direta contraprestação equivalente ao montante pago pelo indivíduo.

O tributo, de modo geral, tem como principal objetivo angariar recursos financeiros para que o Estado execute suas atividades e, neste aspecto, diz-se tratar de que o tributo possui função fiscal, pois vislumbra-se, precipuamente, a arrecadação.

Quando, então, o tributo tem o condão de interferir na economia privada, estimulando ou desestimulando algumas selecionadas atividades ou setores econômicos, ressalta-lhe sua função extrafiscal.

Neste contexto, a extrafiscalidade tem importante papel na relação de estímulo ou desestímulo dos indivíduos e suas relações jurídicas sujeitas à tributação. A exemplo disto, é de praxe que o Estado se utilize da extrafiscalidade como forma de regular e regulamentar a indústria e a economia nacional, aumentando, quando necessário, as alíquotas incidentes sobre a operação de produtos importados, de forma a não incentivar a importação e, por via de consequência, fomentar a indústria e a economia nacional.

Fazendo o uso correto da extrafiscalidade, persegue-se uma justiça fiscal em que o tributo passa a ser não apenas uma fonte de receita para a necessária manutenção da máquina estatal, e esta extrafiscalidade passa a ser perceptível à sociedade que se beneficia com o seu correto uso.

Este trabalho caminhará no sentido de examinar a extrafiscalidade no Sistema Tributário Nacional, iniciando pela etimologia e origem da palavra e os princípios constitucionais tributários que esta tem como ponto de contato.

Mais adiante, identificaremos o uso da extrafiscalidade como forma de estímulo, quer seja mediante a fixação de alíquotas minoradas, quer seja através de reduções de base de cálculo.

No tópico relativo às formas de aplicabilidade da extrafiscalidade abordaremos o uso de incentivos fiscais, imunidade, isenção, diferimento, suspensão, créditos presumidos e outorgados e regimes especiais, todos com a intenção de desonerar ou mitigar a tributação a critério do fisco.

Em que pese a extrafiscalidade ser aplicável a qualquer tributo, nos dedicaremos especialmente ao ICMS, imposto eleito para ser profundamente analisado à luz da extrafiscalidade, já que é a principal fonte de receita dos entes federativos, e, ainda, em especial, ao estado de São Paulo, dada a sua representatividade nacional.

Nessa análise, serão verificadas todas as normas de ICMS que comportem a extrafiscalidade, partindo da Constituição Federal, perpassando pelas Leis Complementares, Lei do ICMS do estado de São Paulo e, por último, o Regulamento do ICMS paulista, que concentra a maior multiplicidade e hipóteses de extrafiscalidade.

Nos propomos a realizar uma classificação da extrafiscalidade, utilizando critérios objetivos, baseado em elementos expressos na própria norma que contenham o desejo de provocar um estímulo, premeditado e consciente, através de uma ação ou omissão no campo tributário. Consideraremos, portanto, a finalidade da extrafiscalidade como ponto de partida para sua classificação.

Na tentativa de utilizar espécies classificadoras, tomaremos o próprio texto constitucional, considerando alguns dos princípios fundamentais (garantir o desenvolvimento nacional – art. 3º); examinando alguns dos direitos sociais (educação, saúde, alimentação, transporte, segurança, assistência aos desamparados e minorias – art. 6º); apreciando a organização do Estado (proteção e garantia das pessoas portadoras de deficiência e proteção ao meio ambiente, fomentar a pesquisa científica e tecnológica, bem como a produção agropecuária, melhoria no saneamento básico - art. 23); perpassando pela ordem econômica e financeira (art. 170) e a proteção ao mercado interno (art. 219).

Tais critérios utilizados resultaram em siglas, cuja respectiva classificação e tabela consta nos itens 5 e 6, respectivamente do presente trabalho.

No decorrer deste estudo, verificaremos as hipóteses em que o Estado quer, de forma pensada, desincentivar a execução de uma determinada atividade sujeita à tributação, valendo-se da extrafiscalidade, majorando a alíquota aplicável ou retirando qualquer tipo de incentivo ou benefício fiscal sobre aquela determinada relação jurídica.

Todavia, nosso foco será no estudo e análise de situações em que o ente tributante, de forma consciente, deseja incentivar determinado comportamento do indivíduo e, com isto, reduz (parcial ou totalmente) a exação incidente naquela desejada conduta.

Nesta linha de pensamento, demonstraremos que pode o Estado, querendo alterar algum tipo de conduta que entenda prejudicial à saúde dos indivíduos, ou na ânsia de tentar mitigar alguma situação social que desaprove, fazer uso da extrafiscalidade para atingir seus objetivos, desde que respeitados os demais princípios e garantias constitucionais.

Ao final desta pesquisa, buscamos resumir as ocorrências da extrafiscalidade no ICMS, com o apontamento destes eventos à luz de nossa classificação.

2 A EXTRAFISCALIDADE NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

A existência dos tributos no mundo fenomênico está relacionada à necessidade de o Estado prover à sociedade o bem comum como forma de equilibrar as despesas públicas frente à disponibilização do uso e gozo dos objetivos fundamentais, bem como aos direitos sociais contidos na Carta Magna.

O tributo é empregado como instrumento de arrecadação para o custeio de tais despesas públicas, mas também pode ser utilizado como forma de intervenção estatal, influenciando no âmbito social como também na economia privada, não lhe ignorando o denominado finalismo extrafiscal.

É neste contexto que a extrafiscalidade se insere e ganha mais espaço nos tempos hodiernos, quando comparada à tributação meramente de natureza fiscal, conquistando terreno, tanto em variedade como em importância econômica, com a possível premissa de que “chegará uma fase em que a tributação extrafiscal sobrepujará a fiscal”, como nos ensina Alfredo Augusto Becker¹.

Paulatinamente, haverá uma alteração na antiga prevalência absoluta da tributação simplesmente fiscal no passado² para a moderna construção jurídica dos tributos, com o consciente e desejado finalismo extrafiscal³.

De início, salta-nos a indagação de onde está inserida a extrafiscalidade na Constituição, assim considerada o “conjunto de normas constitucionais de um determinado país, é a institucionalização do poder público, tomada a expressão ‘poder’ no seu sentido mais lato e abrangedor”, adotando a célebre lição de Geraldo Ataliba⁴.

Inegável afirmar que a extrafiscalidade se insere no texto constitucional, não de forma expressa ou determinativa, mas de modo a permear a Escritura Maior em

¹ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 629-630.

² Para Alfredo Augusto Becker, há cerca de cinco séculos já eram percebidos os efeitos da tributação sobre a redistribuição do capital e da renda entre os indivíduos e sobre a formação das classes sociais.

³ BECKER, *op. cit.*, pp. 639-640.

⁴ ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. 1. ed. São Paulo: RT, 1968, p. 3.

diversos pontos de contato. Roque Carrazza assim ensina: “(...) a extrafiscalidade encontra fundamento e parâmetro de validade na Constituição Federal”⁵.

A extrafiscalidade pode ser encontrada já no início da Carta Magna, ao preceituar que os princípios fundamentais sustentam todos os propósitos e objetivos da atual República, contidos no art. 3^o da Constituição Federal do Brasil, bem como no art. 6^o da Carta Magna, quando o texto relaciona os direitos sociais; também no art. 23^o, ao tratar da competência comum dos entes tributantes, perpassando pelo art. 170^o, na qual se aponta a clara sinalização e orientação na condução da ordem econômica e financeira; contida, ainda, no art. 218^o, que estabelece o comando mandatório do Estado em promover e incentivar a pesquisa e o desenvolvimento científico e tecnológico; e, finalmente, no art. 219^o, que alça o mercado interno (e sua proteção) em nível de patrimônio nacional.

⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **Imposto sobre a renda** (perfil constitucional e temas específicos). 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 140.

⁶ Art. 3^o - 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.

⁷ Art. 6^o - São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição.

⁸ Art. 23 - É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios:

(...) II - cuidar da saúde e assistência pública, da proteção e garantia das pessoas portadoras de deficiência;

(...) V - proporcionar os meios de acesso à cultura, à educação, à ciência, à tecnologia, à pesquisa e à inovação;

VI - proteger o meio ambiente e combater a poluição em qualquer de suas formas;

VII - preservar as florestas, a fauna e a flora;

VIII - fomentar a produção agropecuária e organizar o abastecimento alimentar;

IX - promover programas de construção de moradias e a melhoria das condições habitacionais e de saneamento básico;

X - combater as causas da pobreza e os fatores de marginalização, promovendo a integração social dos setores desfavorecidos;

⁹ Art. 170 - A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

(...) VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação;

VII - redução das desigualdades regionais e sociais;

(...) IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.

¹⁰ Art. 218 - O Estado promoverá e incentivará o desenvolvimento científico, a pesquisa, a capacitação científica e tecnológica e a inovação.

¹¹ Art. 219 - O mercado interno integra o patrimônio nacional e será incentivado de modo a viabilizar o desenvolvimento cultural e socioeconômico, o bem-estar da população e a autonomia tecnológica do País, nos termos de lei federal.

Nestes supracitados artigos estão inseridos os *fins* que o Estado deve perseguir, que deve procurar alcançar.

Em trecho do citado art. 170, quando o Texto Maior trata da ordem econômica, importante destacar a passagem em que o legislador constituinte originário estatuiu o dever de “assegurar a todos a existência digna, conforme os ditames da justiça social”. Neste contexto da busca de uma sociedade justa, na perseguição da justiça social é que também se encontra inserida a extrafiscalidade que, como forma de reforço, quis, ainda, o legislador constituinte robustecer este objetivo inicial.

A Constituição Federal, ao tratar da ordem econômica contida no art. 170, nos faz recordar as lições de Roque Carrazza, para quem os “tributos prestam-se à consecução de outros objetivos econômicos e sociais”, já que, ao teor da simples leitura do referido artigo, além de cuidar “da ordem econômica, imprime ao Estado Brasileiro uma feição social e intervencionista”¹².

De outra forma, não poderia ser diferente, vez que a extrafiscalidade está também inserida no Título VI da Constituição Federal, dedicado ao Sistema Tributário Nacional que, como forma de avigorar, vale a lição de que não se concede liberdade absoluta na criação de tributos (extrafiscais ou não), mas, sim, há uma delimitação com as devidas regras para o seu estabelecimento.

Tratou, ainda, o Texto Constitucional de retirar a liberdade irrestrita dos entes tributantes, pois sendo a extrafiscalidade uma forma de intervenção por indução, mediante a criação de regras que incidem direta ou indiretamente em determinadas atividades econômicas, incentivando ou desincentivando determinados comportamentos, devem ser estas devidamente regulamentadas.

A extrafiscalidade está inserta na Constituição Federal. Esta é a lição de Eduardo Domingos Bottallo¹³:

É próprio da Constituição Federal a adoção de mecanismos extrafiscais, consistentes na utilização de instrumentos tributários com objetivos não arrecadatários, mas, sim, reguladores do comportamento dos agentes econômicos.

¹² CARRAZZA, Roque Antonio. **Imposto sobre a renda** (perfil constitucional e temas específicos). 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 142.

¹³ BOTTALLO, Eduardo Domingos. **Fundamentos do IPI**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 199.

Esta regulação de comportamento é chamada por Geraldo Ataliba¹⁴ de finalidade indutora, quando visa estimular algum tipo de comportamento ou finalidade coibidoras, na hipótese de se pretender o contrário.

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

Noutra fala, o autor assim se manifesta, em relação ao conceito de extrafiscalidade, como sendo “o emprego deliberado do instrumento tributário para finalidade não financeira, mas regulatória de comportamentos sociais em matéria econômica, social e política”¹⁵.

Nesta esteira, a extrafiscalidade se constitui como uma classificação do tributo quanto a sua finalidade.

É assim considerada a conceituação de extrafiscalidade, no sentir de Roque Carrazza, como “o emprego dos instrumentos tributários para fins não fiscais, mas ordinatórios (isto é, para condicionar comportamentos de virtuais contribuintes, e não, primordialmente, para abastecer de dinheiro os cofres públicos)”¹⁶.

Há muito as finanças públicas deixaram de ser apenas um meio de proporcionar ao Estado a execução e manutenção das despesas a que deve implementar. Neste sentido, a lição de Ruy Barbosa Nogueira é certa ao afirmar que:

Um dos fatos mais evidentes ocorridos na vida das nações, nesta metade do século, é sem dúvida a transformação das funções e deveres do Estado. Assistimos a uma crescente e constante intervenção do poder público em quase todos os setores da atividade dos particulares, principalmente na esfera econômica. Este intervencionismo estatal direto no domínio econômico resultou na reformulação total da noção, alcance e conceito de finanças públicas¹⁷.

¹⁴ ATALIBA, Geraldo. IPTU – Progressividade. **Revista de Direito Tributário**. Rio de Janeiro, 1991, p. 81.

¹⁵ *Idem*. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. 1. ed. São Paulo: RT, 1968, p. 151.

¹⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 765, nota de rodapé n. 8.

¹⁷ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 1986, p. 200.

Ao tratar do tema, Aliomar Baleeiro, considerando que a extrafiscalidade é também um fator político da tributação, insculpiu que:

Quando os impostos são empregados como instrumento de intervenção ou regulação pública, a função fiscal propriamente dita, ou “puramente fiscal”, é sobrepujada pelas funções “extrafiscais”. A sua técnica é, então, adaptada ao desenvolvimento de determinada política ou diretriz.

Por outro lado, o exercício do poder de tributar é fenômeno de caráter iniludivelmente político, como todos que se acham vinculados à natureza e às atribuições do Estado. A escolha dos instrumentos de imposição, na prática, tem obedecido menos a inspirações econômicas do que a considerações políticas¹⁸.

Em contrapartida ao pensamento acima narrado, Geraldo Ataliba entende que “não é mais possível determinar exatamente, em cada lei tributária, até onde vão as preocupações extrafiscais, e onde começam as propriamente financeiras”¹⁹.

Ao tratar da extrafiscalidade, Paulo de Barros Carvalho ensina que determinados tributos são admiravelmente viesados para a introdução de expedientes extrafiscais e outros, todavia inclinam-se mais ao setor da fiscalidade, mas que num mesmo tributo identificam-se ambas as funções, que devem conviver de forma harmônica. Complementa o autor:

Consistindo a extrafiscalidade no emprego de fórmulas jurídico-tributárias para a obtenção de metas que prevalecem sobre os fins simplesmente arrecadatários de recursos monetários, o regime que há de dirigir tal atividade não poderia deixar de ser aquele próprio das exações tributárias. Significa, portanto, que, ao construir suas pretensões extrafiscais, deverá o legislador pautar-se, inteiramente, dentro dos parâmetros constitucionais, observando as limitações de sua competência impositiva e os princípios superiores que regem a matéria, assim os expressos que os implícitos. Não tem cabimento aludir-se a regime especial, visto que o instrumento jurídico utilizado é invariavelmente o mesmo, modificando-se tão somente a finalidade do seu manejo²⁰.

¹⁸ BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1972, p. 189.

¹⁹ ATALIBA, Geraldo. Regime jurídico da extrafiscalidade. **Revista Justitia**, MPSP, p. 111. Disponível em: <http://www.revistajustitia.com.br/revistas/4da63x.pdf>. Acesso em: 15 abr. 2022.

²⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 301.

Flávio de Azambuja Berti²¹, ao abordar o uso extrafiscal do tributo, transcreve importante lição de Aliomar Baleeiro, em sua obra “Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar”:

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.

O Direito, de modo geral, se origina dos fatos relacionados à vida em sociedade e sua pretensão é regular as condutas, através das normas, com a intenção de garantir a segurança de uma organização social.

Diante de tal contexto, o Direito pode ser utilizado como instrumento para a indução ou desestímulo de um determinado comportamento.

Neste passo, arriscamo-nos em estabelecer nosso conceito da extrafiscalidade, como sendo o instrumento de intervenção do Estado, que, de forma consciente e indireta, sem participar como agente, atua sobre o domínio econômico, de forma não obrigatória ou proibida, veiculando através de norma tributária reguladora, com a finalidade de estimular (norma indutora) ou desestimular (norma inibidora) determinado comportamento no cenário social, visando o interesse coletivo, social, ambiental, cultural, sanitário, econômico ou político.

2.1 O termo extrafiscalidade e sua origem etimológica

A definição do termo “extra” será o ponto de partida para a nossa análise etimológica. O prefixo “extra” traz a ideia de algo além do esperado, do que foi

²¹ BERTI, Flávio de Azambuja. **Impostos: extrafiscalidade e não confisco**. 3. ed. Curitiba: Juruá, 2009, p. 41.

determinado, estabelecido ou pré-estabelecido. Também agrega o sentido daquilo que foi ou será feito de modo suplementar e/ou adicional²².

Do latim, o verbete “extra” corresponde a “fora de”, “para fora de”. Tal termo é também utilizado para representar algo que é incomum, que vai ou que foi além das expectativas, algo extraordinário.

De acordo com De Plácido e Silva, o termo extra:

É palavra latina, como significado de fora de, além de, que possui na terminologia corrente uma variedade de aplicações, seja para explicar o que vem fora do normal como o que não está incluído no ordinário ou comum²³.

Já o vocábulo extrafiscalidade, transmite a ideia de algo além da fiscalidade, algo não comum à fiscalidade, algo extraordinário à fiscalidade.

Desta forma, se fiscalidade nos remete à atividade tradicional de arrecadação, por sua vez, extrafiscalidade como concepção etimológica, representará a exclusão de tudo aquilo que não seja vinculado à fiscalidade no que se refere à obrigação legal dos particulares em realizar a transferência de recursos ao Estado mediante o pagamento de tributos.

Extrafiscalidade, portanto, tem a etimologia vinculada para indicar uma outra função da tributação que não seja a mais comumente conhecida e percebida, que é a função arrecadatória.

O signo “extrafiscalidade”, assim como fiscalidade e parafiscalidade, compõem uma classe rotulada como sendo a função dos tributos em que, frequentemente, tais vocábulos são empregados na Ciência do Direito para representar intenções e valores finalísticos que o legislador quis dar na lei tributária, mas de uso eminentemente doutrinário²⁴.

²² Dicionário on-line de português. Disponível em: <https://www.dicio.com.br/extra/>. Acesso em: 17 mar. 2021.

²³ SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico**. Nagib Slaibi Filho; Priscila Pereira Vasques Gomes (atual.). 31. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014, p. 910. Disponível em: https://www.academia.edu/28415245/Vocabul%C3%A1rio_Jur%C3%ADico_De_Pl%C3%A1cido_e_Silva_Ed_Forense. Acesso em: 15 abr. 2022.

²⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 300.

2.2 A fiscalidade e a extrafiscalidade

Somente na doutrina encontraremos a diferenciação entre fiscalidade e extrafiscalidade, vez que a legislação não tratou de cuidar especificamente desta definição e diferenciação. Não por isso, “a tributação, pois, quase sempre se desenvolve com finalidades arrecadatórias (fiscais)”²⁵.

Nos adiantamos em dizer que pode existir a simultaneidade na ocorrência da fiscalidade e da extrafiscalidade, não existindo um tributo meramente fiscal ou extrafiscal, “convivendo sempre ambos os objetivos como faces de uma mesma moeda, o tributo”²⁶.

É possível encontrar na doutrina classificação de “tributo extrafiscal” e “tributação extrafiscal”, sendo que nosso entendimento é que devemos tratar de tributação extrafiscal (e não tributo extrafiscal), já que a função extrafiscal atinge os tributos através das normas indutoras. Nesta linha de pensamento, a opção (neste estudo) será pela referência à tributação extrafiscal.

Também é certo que inexistente tributo que assuma apenas a função fiscal ou extrafiscal, mas, sim, um tributo que apresenta preponderantemente uma delas.

José Souto Maior Borges²⁷ traz a lição do jurista italiano Dino Jarach, que considera a extrafiscalidade como ilegítima, já que o Estado poderia, através do emprego de instrumentos tributários com finalidades extrafiscais, realizar algo indiretamente que não poderia fazer diretamente, como proibir o exercício de determinada indústria, taxando-a em 99,5%.

A ideia do autor italiano não mais poderia se firmar nos dias atuais, visto que o legislador usará a extrafiscalidade ou como forma de estímulo ou desestímulo de comportamentos, mas de acordo com os interesses da sociedade, podendo interferir tanto na economia como nas relações de produção e de circulação de riquezas, mas sempre observando os princípios constitucionais limitadores ao poder de tributar.

²⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2022, p. 498.

²⁶ CARAVELLI, Flávia Renata Vilela. **Extrafiscalidade: (re)construção conceitual no contexto do Estado Democrático de Direito e aplicações no Direito Tributário**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2015, p. 10.

²⁷ BORGES, José Souto Maior. **Introdução ao Direito Financeiro**. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2005, p. 55.

A distinção entre fiscalidade e extrafiscalidade - como já dissemos - é construção doutrinária e nos serve, no campo de estudo, apenas para melhor compreensão das formas que o Estado pode lançar mão na busca da necessária receita.

Usualmente, a doutrina lança mão da expressão “extrafiscalidade” para designar “as leis relativas à entrada derivada, que lhes confere características de consciente estímulo ao comportamento das pessoas e de não ter por fundamento precípua arrecadar recursos pecuniários a ente público”²⁸.

Mais comumente pensado e de fácil identificação, tem-se a presença da extrafiscalidade nos ditos tributos regulatórios²⁹, mas, repise-se, com o inegável fato de que qualquer tributo pode ser utilizado, total ou parcialmente, com a finalidade extrafiscal, como efeito indutor ou repressor de desejado comportamento.

Das lições de Luís Eduardo Schoueri, podemos extrair que “não é demais ressaltar que, ao se jogar a luz sobre o efeito indutor da norma tributária, não se deixa de lado seu efeito arrecadador: ambos convivem e a ambos se aplicará a igualdade”³⁰.

Não é o objetivo do presente trabalho promover a distinção profunda entre a fiscalidade e a extrafiscalidade, pois essa dicotomia entre tributos com finalidade fiscal e extrafiscal perde importância no momento em que se verifica que todos os tributos possuem eficácia conformadora de comportamento dos contribuintes, mesmo os tributos que aparentam não ter a natureza extrafiscal intrinsecamente ligada a ele. “Com efeito, mesmo que a diferenciação entre tributos fiscais e extrafiscal perca em relevância, ela não deixa de existir”³¹.

²⁸ SCHOUERI, Luis Eduardo; GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. Irretroatividade e função extrafiscal do tributo: elementos para a superação definitiva da Súmula n. 584 do STF. *In*: LOBATO, Valter de Souza (coord.); DELIGNE, Maysa de Sá Pitondo (org.); LEITE, Matheus Soares (org.). **Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance**. Belo Horizonte: Fórum, 2017, p. 160.

²⁹ Tratam-se do imposto de importação de produtos estrangeiros; imposto de exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; imposto sobre produtos industrializados (IPI); e o imposto sobre as operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF).

³⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e indução econômica: os efeitos econômicos de um tributo como critério para sua constitucionalidade. *In*: FERRAZ, Roberto (coord.). **Princípios e limites da tributação 2**. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 156.

³¹ ADAMY, Pedro. Instrumentalização do direito tributário. *In*: ÁVILA, Humberto (org.). **Fundamentos do direito tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012, p. 325.

Desta forma, a extrafiscalidade se refere ao gênero, sendo a função indutora uma espécie, assim como a função coibidora é também outra espécie.

2.3 A origem da extrafiscalidade

Atribuem-se os primeiros estudos sobre a extrafiscalidade, no sentido da utilização do tributo com finalidade não arrecadatória, a Adolph Wagner³². Esta é a conclusão de Pedro Adamy, ao expor:

(...) A. Wagner fixou as bases teóricas da discussão posterior sobre as finalidades tributárias não arrecadatórias nos impostos, demonstrando que o direito tributário pode ter finalidades políticas e sociais distintas da mera arrecadação³³.

Pedro Adamy apresenta interessante abordagem ao descrever que Adolph Wagner percebeu que os mecanismos de distribuição de riqueza da Alemanha não eram suficientes para atingir a desejada e idealizada igualdade. Queria, então, o economista alemão que a atuação fiscal com finalidades não arrecadatórias fosse além das já empregadas nas atividades aduaneiras e no comércio internacional.

Adolph Wagner também é reconhecido pela doutrina de Heleno Torres, quando cita que “entre os mais importantes estudiosos da matéria financeira, Adolf Wagner foi um dos primeiros a distinguir os fins fiscais do Estado dos fins extrafiscais”³⁴.

Nesta linha de pensamento, é de Adolph Wagner a ideia de que as finalidades arrecadatórias, sociais e políticas poderiam coexistir e, com isto, uma finalidade não seria secundária a outra, mas, sim, ter uma finalidade principal e outras acessórias, sem haver qualquer sobreposição ou prevalência de uma sobre a outra.

³² 25 de março de 1835 - 8 de novembro de 1917.

³³ ADAMY, Pedro. Origens teóricas da extrafiscalidade. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 39, 2018, pp. 367-376.

³⁴ TORRES, Heleno Taveira. Relação entre constituição financeira e constituição econômica. *In*: LOBATO, Valter de Souza (coord.); DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo (org.); LEITE, Matheus Soares (org.). **Extrafiscalidade**: conceito, interpretação, limites e alcance. Belo Horizonte: Fórum, 2017, p. 129.

Contribuiu também para o aprimoramento da extrafiscalidade, a grande depressão dos idos de 1930, na qual houve maciça utilização da tributação como instrumento de equilíbrio das políticas econômicas e sociais³⁵.

Em terras nacionais, o tema da extrafiscalidade não é recente, como relembra Diego Bomfim³⁶, vez que, em 1949, Alberto Deodato, em tese para o concurso de professor catedrático de Ciências das Finanças da Universidade Federal de Minas Gerais, já abordava o tema, intitulado “*As funções extrafiscais do imposto*”.

É certo que a autorização para cobrança de tributos decorre da soberania, que é um dos fundamentos do nosso Estado Democrático de Direito, constantes no art. 1º da Carta Magna³⁷, bem como também é um dos princípios de nossa ordem econômica³⁸.

Essa soberania que o Estado exerce sobre a vida de seus comandados, assim como em relação aos bens e patrimônio daqueles, está pautada no poder de tributar, que não é pleno, mas restrito pelo próprio texto constitucional ao disciplinar as limitações ao poder de tributar³⁹.

Neste sentido, nas lições de Ruy Barbosa Nogueira⁴⁰, podemos encontrar que a cobrança dos tributos decorre da soberania fiscal, mas que também pode sofrer influência de algum tipo de regulamentação necessária, neste caso, ter-se-ia a soberania regulatória. Aqui, nasce o dueto “poder de tributar” e “poder de regular”.

A soberania fiscal é parte da soberania do Estado.

Em razão da soberania ou poder de império que o Estado tem sobre as pessoas e coisas de seu território, tem ele também a possibilidade, de direito e de fato, de exigir tributos.

Essa possibilidade ou exercício do poder de tributar, no Estado de Direito constitucional, está submetido em primeiro lugar à disciplina da Constituição, dentro da qual, explícita ou implicitamente, encontramos as bases do Direito Constitucional Tributário Positivo.

³⁵ BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade**: identificação, fundamentação, limitação e controle. São Paulo: Noeses, 2015, Introdução.

³⁶ BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade**: identificação, fundamentação, limitação e controle. São Paulo: Noeses, 2015, p. 2 - nota de rodapé n. 14.

³⁷ Art. 1º - A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

I - a soberania;

³⁸ Art. 170 - A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

I - soberania nacional;

³⁹ Arts. 150 a 152 da Constituição Federal de 1988.

⁴⁰ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 1986, p. 123.

Esse poder de regular decorre do poder de polícia (*police power*) conceituado como o poder de promover o bem público pela limitação e regulação da liberdade, do interesse e da propriedade.

Chamamos a atenção para não confundirem este poder de regular, que é um poder legislativo de criar disciplina por meio de normas categoriais, com o simples poder de regulamentar do Poder Executivo, que dá regulamentação às leis por meio de decretos.

Regular é estabelecer regras, dirigir, governar. Quem pode regular pode impedir, restringir ou favorecer.

(...)

O poder de regular encontra-se referido em muitos tratados sobre tributos, exatamente porque o tributo é também um instrumento, um meio de regular⁴¹.

Sobre o poder de polícia (*police power*), encontramos que “é o que nos Estados Unidos se convencionou chamar de *taxes under the police power*, forma de uso de tributos para a obtenção de escopos sociais, políticos, econômicos etc”⁴².

Para a definição de *taxes under the police power*, nas palavras de Geraldo Ataliba é “muito mais do que simples exercício do poder de polícia, representa a extrafiscalidade instrumento indispensável tanto na revolução social quanto da ‘simples evolução social encorajada’ como saborosamente se expressa Laufenburger”⁴³.

Se o poder de tributar é autorizado e tem como fundamento as disposições constitucionais, quem pode tributar pode regular; e quem pode regular pode impedir, restringir ou favorecer determinada atividade ou ato. O poder de tributar é um aspecto da soberania estatal.

Esse poder de tributar é distribuído no texto constitucional de forma igualitária e harmônica aos entes tributantes de todas as esferas: União (art. 153), aos Estados e ao Distrito Federal (art. 155) e aos Municípios (art. 156).

⁴¹ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 1986, p. 198.

⁴² ATALIBA, Geraldo. Regime jurídico da extrafiscalidade. **Revista Justitia**, MPSP, p. 102. Disponível em: <http://www.revistajustitia.com.br/revistas/4da63x.pdf>. Acesso em: 15 abr. 2022.

⁴³ *Idem*. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. 1. ed. São Paulo: RT, 1968, p. 151.

2.4 Curiosidades históricas sobre o uso da extrafiscalidade no Brasil

Martha Leão relembra que os efeitos intervencionistas dos tributos não é novidade, nem muito menos moderno. A autora relata⁴⁴:

Wernsmann destaca, como exemplos dessa antiga utilização da tributação como instrumento da extrafiscalidade, os impostos sobre artigos de luxo (Luxussteuern), como seda, rendas, porcelanas, e cosméticos, que já eram utilizados desde o século XVII, conforme a produção desses artigos passou a ser autorizada.

Já nesta época, a tributação sobre estes artigos era um mecanismo de desestímulo à sua utilização.

Outro exemplo interessante é o “imposto sobre a barba” (Bartsteuern), criado na Rússia, pelo Czar Pedro I, o Grande (1672-1725), como forma de desestímulo à utilização da barba, já que o Imperador desejava que os cidadãos adotassem uma figura mais ocidental, para a qual a utilização da barba não era bem-vinda.

Assim, quem quisesse manter sua barba deveria pagar o referido imposto.

Flávio de Azambuja Berti, traz intrigante relato de tempos mais antigos⁴⁵:

Em períodos mais distantes também há notícias sobre a aplicação daquilo que se convencionou chamar mais tarde de extrafiscalidade. Há remissões a incentivos fiscais estabelecidos pelas Coroas de Portugal e da Espanha para os fins de financiar as viagens, descobertas e conquista de novas terras pelos audaciosos navegadores. Também ingleses e holandeses receberam inúmeros benefícios fiscais para colonizarem e se instalarem em terras novas além-mar.

Fato é que a extrafiscalidade não se vincula a exemplos do passado, muito pelo contrário, vem ganhando espaço e força, principalmente no caso do Brasil, quando o Estado, com o advento da atual Constituição Federal, passa a adotar um modelo mais intervencionista.

No Brasil, nos interessa demonstrar curiosas e históricas formas de utilização da extrafiscalidade em terras pátrias através dos subitens a seguir.

⁴⁴ LEÃO, Martha Toribio. **Controle da extrafiscalidade**, Série Doutrina Tributária, v. XVI. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 37.

⁴⁵ BERTI, Flávio de Azambuja. **Impostos: extrafiscalidade e não confisco**. 3. ed. Curitiba: Juruá, 2009, p. 48.

2.4.1 Imposto sobre solteiros

A Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1937 continha o seguinte artigo⁴⁶, sob o título “da família”:

Art. 124 - A família, constituída pelo casamento indissolúvel, está sob a proteção especial do Estado. Às famílias numerosas serão atribuídas compensações na proporção dos seus encargos.

Curioso notar a presença extrafiscal em citado artigo ao atribuir algum tipo de compensação às famílias numerosas, ou dito de outra forma, famílias não numerosas ou indivíduos solteiros não fariam jus à citada compensação, o que então sugere uma carga tributária maior.

Nítido o pensamento constitucional e a tentativa de incentivar a conduta de que fossem constituídas famílias numerosas. Para disciplinar tal comando, em 19 de abril de 1941 veio o Decreto-Lei n. 3.200, para dispor “sobre a organização e proteção da família”⁴⁷, com várias medidas e, dentre elas, a permissão do casamento de colaterais, legítimos ou ilegítimos do terceiro grau (art. 1º), da gratuidade do casamento civil (art. 6º), incentivo para a concessão de mútuos aos com idade inferior a 30 anos com interesse no casamento (art. 8º), e outros.

Ao ponto que nos importa, vêm os artigos 32 a 36⁴⁸, que, em que pese não atingissem exclusivamente os solteiros, acabaram dando alcunha ao referido imposto como sendo o imposto sobre os solteiros.

⁴⁶ Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao37.htm. Acesso em: 17 mar. 2021.

⁴⁷ Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del3200.htm. Acesso em: 17 fev. 2021.

⁴⁸ Art. 32 - Os contribuintes do imposto de renda, solteiros ou viúvos sem filho, maiores de vinte e cinco, pagarão o adicional de quinze por cento, e os casados, também maiores de vinte e cinco anos, sem filho, pagarão o adicional de dez por cento, sobre a importância, a que estiverem obrigados, do mesmo imposto.

Art. 33 - Os contribuintes do imposto de renda, maiores de quarenta e cinco anos, que tenham um só filho, pagarão o adicional de cinco por cento sobre a importância do mesmo imposto, a que estiverem sujeitos.

Art. 34 - Os impostos adicionais, a que se referem os arts. 32 e 33, serão mencionados nas declarações de rendimentos e pagos de uma só vez, juntamente com o total ou a primeira quota do imposto de renda, mas escriturados destacadamente pelas repartições arrecadadoras.

Art. 35 - Para efeito do pagamento dos impostos de que trata o presente capítulo, ficam os contribuintes do imposto de renda obrigados a indicar, em suas declarações, a partir do exercício de 1941, a respectiva idade.

Conhecida como a Lei de Proteção à Família, o citado Decreto-Lei n. 3.200/1941 criou campos distintos na declaração de rendimentos de imposto de renda a partir de 1942: um para o contribuinte informar o valor do adicional de proteção à família; e outro para declarar a idade, atingindo assim àqueles que não tinham contraído o matrimônio e/ou não tivessem uma família numerosa.

De acordo com o relato da Receita Federal do Brasil⁴⁹, a adoção de tais medidas de proteção à família não teve relação com o imposto do celibato, em lembrança a Lei *Sui Celibi* adotado na Itália em 1927, que sujeitava ao imposto os celibatários entre 25 e 65 anos, excetuando os religiosos obrigados à castidade, mutilados de guerra, interditos por moléstias mentais, estrangeiros, inválidos e internados em casas de saúde.

No intuito desta proteção familiar, a ideia era reforçar a arrecadação dos solteiros, viúvos ou casados sem filho, cuja capacidade de contribuição era considerada mais elevada em razão da falta de dependentes, de modo que tal cobrança seria destinada a prover as necessidades das famílias numerosas, auxiliando-as em sua vida econômica.

A Lei de Proteção à Família foi finalmente revogada em 1964, através do art. 22 da lei n. 4.357, tendo gerado seus efeitos até a declaração do exercício de 1964, ano-base de 1963 e durante toda sua vigência, não foram alteradas as alíquotas nem os contribuintes sujeitos ao adicional.

Uma interessante obra acerca da história dos tributos no Brasil⁵⁰ lembra que, na década de 40, houve uma música de Ataulfo Alves e Felisberto Martins para, de certa forma, satirizar a citada norma tributária:

O Estado Novo veio para nos orientar
No Brasil não falta nada, mas precisa trabalhar
Tem café, petróleo e ouro
Ninguém pode duvidar
E quem for pai de quatro filhos
O presidente manda premiar...
É negócio casar.

Art. 36 - São extensivos aos impostos ora criados os dispositivos legais sobre o imposto de renda, que lhes forem aplicáveis

⁴⁹ Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/institucional/memoria/imposto-de-renda/curiosidades> Acesso em: 19 fev. 2021.

⁵⁰ AMED, Fernando Jose. **História dos tributos no Brasil**. São Paulo: Edições SINAESP, 2000, p. 267.

A música “É negócio casar” faz uma paródia sobre o fato de onerar os não compromissados com as obrigações paternas.

2.4.2 Primeira lei ecológica do imposto de renda

Ainda no âmbito do imposto de renda, apenas para fins de curiosidade científica, antes mesmo da necessária e atual preocupação com as questões ambientais, a União Federal, em 1966, editou a Lei n. 5.106⁵¹, concedendo incentivos fiscais a empreendimentos florestais, autorizando que valores empregados em florestamento e reflorestamento poderiam ser abatidos ou descontados nas declarações de rendimento das pessoas físicas e jurídicas, residentes ou domiciliados no Brasil.

As condições para tal benefício eram (i) a realização de florestamento ou reflorestamento em terras de que tivessem justa posse, a título de proprietário, usufrutuários ou detentores do domínio útil, inclusive na condição de uso como locatários ou comodatários; (ii) ter projeto previamente aprovado pelo Ministério da Agricultura, compreendendo um programa de plantio anual mínimo de 10 mil árvores; e (iii) que o florestamento ou reflorestamento projetados pudessem, a juízo do Ministério da Agricultura, servir de base à exploração econômica ou à conservação do solo e dos regimes das águas.

Com isto, nós tivemos a primeira lei ecológica do imposto de renda, que foi revogada em 1974, através do Decreto-Lei n. 1.338.

2.4.3 Uso da tributação para “Obrigações de Guerra”

Ocorrida entre 1939 e 1945, o término da Segunda Guerra Mundial basicamente dividiu o mundo entre dois grandes sistemas político-econômicos: o

⁵¹ Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/L5106.htm. Acesso em: 19 fev. 2021.

capitalismo e socialismo, além do triste número aproximado de 45 a 50 milhões de mortos e mais 35 milhões de feridos⁵².

Com o evento da entrada do Brasil na Segunda Guerra Mundial, após ter ocorrido o afundamento de seis barcos da Marinha Mercante em águas territoriais brasileiras, o governo brasileiro foi levado a declarar guerra ao Eixo⁵³ em 31/08/1942, e aproveitou-se da oportunidade para a obtenção e geração de receita⁵⁴.

Com isto, houve a necessidade de mais recursos financeiros, tendo sido utilizado o imposto de renda para ser uma destas fontes, através do Decreto-Lei n. 4.789 de 05 de outubro de 1942⁵⁵, que autorizou a emissão de “Obrigações de Guerra”, nos seguintes termos:

Art. 1º - Fica o Ministro de Estado dos Negócios da Fazenda autorizado a emitir títulos da Dívida Pública, para fazer face às despesas extraordinárias com a Segurança Nacional, até a importância de três milhões de contos de réis (3.000.000:000\$0), os quais serão denominados Obrigações de Guerra, com juros de seis por cento (6%) ao ano, pagáveis semestralmente.

(...)

Art. 5º - A partir de janeiro de 1943, todos os contribuintes do imposto de renda recolherão uma importância igual ao imposto a que estiverem sujeitos, no último exercício, para subscrição compulsória de Obrigações de Guerra, que lhes serão entregues de acordo com o artigo anterior.

§ 1º - A importância relativa à subscrição compulsória será recolhida em duodécimos, cabendo à repartição expedir notificação a cada um, marcando as datas para o recolhimento das cotas.

§ 2º - As Obrigações de Guerra só serão entregues com a prova do pagamento integral de todas as cotas, que poderá ser antecipado.

§ 3º - As cotas pagas depois do prazo marcado na notificação serão recolhidas com um acréscimo de 10% de multa de mora, que constituirá receita da União.

§ 4º - Fica sujeito à cobrança executiva o débito relativo à subscrição compulsória.

No dia 5 de abril de 1946, a subscrição compulsória das Obrigações de Guerra foi suspensa pelo Decreto-Lei n. 9.138 e restou assegurado aos que subscreveram

⁵² GILBERT, Martin. **A Segunda Guerra Mundial**: os 2.174 dias que mudaram o mundo. Ana Luísa Faria, Miguel Serras Pereira (trad.). Rio de Janeiro: Casa da Palavra, 2014.

⁵³ De forma simples, na Segunda Guerra Mundial, haviam dois grupos de países: Eixo (Alemanha, Itália e Japão) e Aliados (Reino Unido, França, União Soviética e Estados Unidos).

⁵⁴ Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/historico/80anosir/Textos/1943/1.htm?InFrame=Out>. Acesso em: 19 fev. 2021.

⁵⁵ Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1937-1946/De14789.htm. Acesso em: 19 fev. 2021.

compulsoriamente o direito de reaverem as importâncias correspondentes, mediante devolução dos títulos ou dos comprovantes dos recolhimentos feitos.

2.5 Princípios constitucionais relacionados com a extrafiscalidade

Embora o objetivo do presente trabalho não seja a análise aprofundada dos princípios constitucionais tributários, nos propomos a elaborar algumas linhas sobre aqueles que mantêm uma relação com a extrafiscalidade, sem, contudo, desprezar os demais princípios que permeiam, em maior ou menor grau a esfera da extrafiscalidade.

Resulta do exposto que um princípio jurídico é inconcebível em estado de isolamento. Ele - até por exigência do direito (que forma um todo o pleno, unitário e harmônico) - se apresenta sempre relacionado com outros princípios e normas, que lhe dão equilíbrio e proporção e lhe reafirmam a importância⁵⁶.

Das lições de Ruy Barbosa Nogueira, “princípios são o conjunto das proposições diretoras, características, às quais todo o desenvolvimento seguinte deve estar subordinado”⁵⁷.

Com o devido cuidado de que “nenhum dispositivo da Constituição pode ser examinado isoladamente ou como se fosse peça avulsa”, todos os princípios constitucionais fazem parte do sistema normativo, que é o uno, harmônico e sistemático⁵⁸.

O uso da extrafiscalidade como meio indutor de comportamento não é um caminho aberto ao legislador, pois seu emprego estará vinculado e não poderá ultrapassar os preceitos insculpidos no texto constitucional.

Com isto, mostra-se necessária a estrita observância dos ditames constitucionais concernentes à ordem econômica para a disciplina e

⁵⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 43.

⁵⁷ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 1986, p. 40.

⁵⁸ ATALIBA, Geraldo. Regime jurídico da extrafiscalidade. **Revista Justitia**, MPSP, p. 106. Disponível em: <http://www.revistajustitia.com.br/revistas/4da63x.pdf>. Acesso em: 15 abr. 2022.

instituição, pelo legislador de qualquer esfera do poder, de normas tributárias com função indutora⁵⁹.

Neste sentido, a extrafiscalidade não pode ser excessiva a ponto de prejudicar a própria manutenção da atividade econômica realizada pelo contribuinte, sob pena de ferir o livre exercício da atividade econômica, o que pode ser sopesado mediante a necessária aplicação dos princípios constitucionais tributários. Nem tampouco pode a extrafiscalidade ser utilizada em desfavor ou em benefício a um determinado contribuinte, ou de algum grupo econômico, ao ponto de ser capaz de prejudicar a livre concorrência entre aqueles que atuam no mesmo segmento de mercado.

No que se refere a princípios constitucionais tributários, há ligeira discussão doutrinária se a extrafiscalidade poderia ser (ou não) considerada como princípio.

Antes, porém, ainda que de forma resumida, para não se perder do objetivo do presente trabalho, convém traçar algumas linhas entre a diferença de princípios e regras.

Na visão de Robert Alexy, “tanto regra quanto princípios são normas”, o que vale dizer que a distinção entre eles é que a primeira “são normas que são sempre ou satisfeitas ou não satisfeitas”, ou seja, em relação às regras, estas devem fazer exatamente aquilo que ordenam, nem mais, nem menos. Já em relação aos princípios, temos que “são normas que ordenam que algo seja realizado na maior medida possível dentro das possibilidades jurídicas e fáticas existentes”⁶⁰.

Também as regras podem ser assim conceituadas, na visão de Humberto Ávila⁶¹, em destacada lição:

As regras são normas imediatamente descritivas, primariamente retrospectivas e com pretensão de decidibilidade e abrangência, para cuja aplicação se exige a avaliação da correspondência, sempre centrada na finalidade que lhes dá suporte ou nos princípios que lhes são axiologicamente sobrejacentes, entre a construção conceitual da descrição normativa e a construção conceitual dos fatos.

⁵⁹ PASCALI, Anita de; DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo. Poder judiciário e o controle das normas tributárias indutoras. In: LOBATO, Valter de Souza (coord.); DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo (org.); LEITE, Matheus Soares (org.). **Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance**. Belo Horizonte: Fórum, 2017, p. 54.

⁶⁰ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros Editores, 2017. p. 87, 90 e 91

⁶¹ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 237.

Do mesmo autor, para a diferenciação entre regras e princípios, vale a irretocável lição, agora com o conceito de princípios:

Os princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementaridade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta a vida como necessária à sua promoção.

Nesta linha de raciocínio, princípios são preceitos ou diretrizes de aplicabilidade geral à todo o sistema tributário, como forma de orientar a interpretação e aplicação das normas. Os princípios são caracteristicamente mais abstratos e genéricos, cuja intensidade expressam valores, finalidades e diretrizes que devem ser observados.

Noutro falar, as regras, como também importante fonte das normas jurídicas, tem como característica serem mais específicas e detalhadas, por vezes estabelecendo obrigações e penalidades para situações concretas. Elas são mais prescritivas, mais ordenatórias.

Das lições de Geraldo Ataliba⁶², relembra o autor que os princípios fixam as diretrizes gerais do sistema, e mais:

Mesmo no nível constitucional há uma ordem que faz com que as regras tenham sua interpretação e eficácia condicionadas pelos princípios. Estes se harmonizam, em função da hierarquia entre eles estabelecida, de modo a assegurar plena coerência interna ao sistema.

(...)

Daí o sublinhar Celso Antônio (RDP 15/283) que 'qualquer disposição, qualquer regra jurídica (...) para ser constitucional, necessita estar afinada com o princípio (...), realizar seu espírito, atender à sua direção estimativa, coincidir com seu sentido axiológico, expressar seu conteúdo'.

Longe de ser questão fundamental deste trabalho, julgamos importante ao menos trazer as três principais correntes⁶³ que tratam do tema, bem como indicar aquela que pretendemos adotar.

⁶² ATALIBA, Geraldo. **República e constituição**. 2. ed., 3. tiragem. São Paulo: Malheiros Editores, 2004, pp. 33 e 35.

⁶³ PACOBAHYBA, Fernanda Mara de Oliveira Carneiro. **Simples Nacional e extrafiscalidade: o microempreendedor individual no direito tributário nacional**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2014, pp. 71-75.

De forma resumida, a primeira corrente encampada por José Casalta Nabais⁶⁴ sustenta a extrafiscalidade como um conjunto de normas, mas que inexistiria compatibilidade entre a extrafiscalidade e a legalidade tributária, ou mesmo entre aquela e a capacidade contributiva.

A extrafiscalidade traduz-se no conjunto de normas que, embora formalmente integrem o direito fiscal, tem por finalidade principal ou dominante a consecução de determinados resultados económicos ou sociais através da utilização do instrumento fiscal e não à obtenção de receita para fazer face às despesas públicas.

Não podemos nos filiar a tal corrente, pois nosso pensamento é contrário ao acima exposto, já que o emprego da extrafiscalidade perpassa pelas limitações constitucionais ao poder de tributar. Também é de fácil compreensão que, mesmo os impostos ditos naturalmente extrafiscais (II, IE, IPI e IOF), apesar da permissão constitucional pela dispensa de lei para alteração de suas alíquotas, sua inicial e primitiva instituição foi através de lei, o que os vincula ao princípio da legalidade, por exemplo.

A segunda corrente para a qual nos adiantamos em dizer que também não fazemos coro entende que extrafiscalidade é um princípio. A ideia é liderada por Marcus de Freitas Gouvêa, para quem a extrafiscalidade é um “princípio implícito do sistema tributário”⁶⁵, ou nas palavras do autor: “Não vemos outra alternativa fora do enquadramento da extrafiscalidade como uma(sic) princípio que orienta o Direito Tributário”⁶⁶.

Fernanda Pacobahyba explica a tese de Marcos de Freitas Gouvêa:

Para esta corrente, a extrafiscalidade estaria emparelhada com princípios outros de Direito Tributário, tais como a legalidade, a anterioridade, a irretroatividade, a capacidade contributiva, a isonomia tributária, dentre outros. Como princípios que são, para esta corrente, corresponderiam a normas que ordenariam que algo fosse realizado na maior medida possível, dentro das possibilidades jurídicas e fáticas

⁶⁴ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Edições Almedina, 2020, p. 629.

⁶⁵ GOVÊA, Marcos de Freitas. **A extrafiscalidade no Direito Tributário**. 1. ed., Belo Horizonte: Del Rey, 2006, p. 35.

⁶⁶ *Ibid.*, p. 48.

existentes (ALEXY, 2008, p. 90). Trata-se de corrente bastante sedutora, mas duvidosa⁶⁷.

A terceira corrente é a que se pretende adotar no presente estudo, por entender que a extrafiscalidade é um meio para se compreender a atitude do legislador, além de afigurar-se como a mais coesa ao objetivo deste estudo. De tal linha, sustenta-se que:

a extrafiscalidade não é um princípio de Direito, mas apenas representa o reconhecimento de que os instrumentos próprios de Direito Tributário podem ser empregados para a conformação de condutas e, via de regra, para a concretização de finalidades não arrecadatórias prescritas pela Constituição Federal⁶⁸.

Diego Bomfim relembra que “é corrente a afirmação no Brasil de que as normas jurídicas podem ser classificadas em dois grandes grupos”, se levado em consideração como critério de distinção o seu modo final de aplicação, no qual, em maneira sintética, entende que “há os princípios, de um lado, e as regras, de outro”⁶⁹.

Não que com tal consideração tenhamos o atrevimento de aquilatar ou valorar a extrafiscalidade vis-à-vis outros princípios ou normas, pois compartilhamos o entendimento de que “existam regras mais importantes do que princípios ou mesmo que direitos fundamentais sejam prescritos por meio de regras”⁷⁰.

Se podemos entender que a norma jurídica é o gênero das quais lhe comportam suas espécies (regras e princípios), é certo dizer que entre elas há certa distinção, em que pese o direito de se expressar por meio de normas, estas é que se exprimem por meio de suas espécies (regras ou princípios).

⁶⁷ PACOBAHYBA, Fernanda Mara de Oliveira Carneiro. **Simples Nacional e extrafiscalidade: o microempreendedor individual no direito tributário nacional**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2014, p. 73.

⁶⁸ PAPADOPOL, Marcelo Davidman. **A extrafiscalidade e os controles de proporcionalidade e de igualdade**. 2009. 130 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2009. Disponível em: <https://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/16164/000698280.pdf?sequence=1>. Acesso em: 31 mar. 2022.

⁶⁹ BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle**. São Paulo: Noeses, 2015, p. 122.

⁷⁰ *Ibid.*, p. 127.

Desta forma, não sendo o objetivo deste estudo, contudo, discutir a diferenciação entre princípios e normas, até mesmo com forma de limitar o esforço do vasto tema, adotaremos que a extrafiscalidade é regra, e não princípio.

2.5.1 Princípios da seletividade e essencialidade

Princípios extremamente relevantes e intrinsecamente conectados à extrafiscalidade, cuja origem teria sido na Idade Média, “com o louvável propósito de atingir as classes privilegiadas que não pagavam impostos diretos”⁷¹.

Das lições de Ruy Barbosa Nogueira, a seletividade teria nascido para ser um princípio específico ao IPI, tendo sido introduzido em função da essencialidade, de modo a atingir a renda gasta e não a economizada, de forma que, aos que menos ganham, proporcionalmente ao seu ganho, mais gastam em artigos de consumo do que os de maior capacidade econômica.

No texto constitucional, encontra-se a seletividade em dois impostos. No IPI, o comando é que “será seletivo, em função da essencialidade do produto” (art. 153, § 3º)⁷², e, no ICMS, a redação é “poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços” (art. 155, § 2º, inciso III)⁷³.

É de se notar, como leciona Luís Eduardo Schoueri⁷⁴, que tanto para o IPI como para o ICMS “a seletividade se encontra vinculada à essencialidade”, eis que no texto constitucional vem o complemento “em função da essencialidade do produto” (para o IPI) e “em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços”, para o ICMS.

⁷¹ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 1986, pp. 134-135.

⁷² Art. 153 - Compete à União instituir impostos sobre:

(...) IV - produtos industrializados;

(...) § 3º O imposto previsto no inciso IV:

I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;

⁷³ Art. 155 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...) II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...) § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...) III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;

⁷⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 419.

Em relação ao IPI, Eduardo Domingos Botallo ressalta a importância de, antes de analisar a seletividade, ser necessário uma certa apreciação da figura da extrafiscalidade.

Os tributos, em regra, são utilizados como instrumentos de arrecadação. Dentro do sistema de economia de mercado, eles são, na verdade, os mais importantes meios de que as pessoas políticas dispõem para obter os recursos de que necessitam. Esta função arrecadatória é a que se convencionou denominar de fiscalidade⁷⁵.

Mencionado autor, após elencar diversas hipóteses constitucionais da extrafiscalidade⁷⁶, arremata que citadas hipóteses “parecem suficientes para destacar a relevante dimensão que a extrafiscalidade assumiu em nossa Lei Maior, dando aos instrumentos fiscais significativa expressão ordinatória”⁷⁷.

Ainda se referindo ao IPI, “é de se compreender que a seletividade constitui um superior princípio constitucional tributário a ser rigorosamente obedecido pelo legislador federal, não traduzindo mera recomendação”⁷⁸.

A seletividade pode ser considerada como um “dispositivo programático, endereçado ao legislador ordinário, recomendando-lhe que estabeleça as alíquotas em razão inversa da imprescindibilidade das mercadorias”⁷⁹, de modo que quanto mais necessárias tais mercadorias, menor deve ser a carga tributária. Quando o texto constitucional completa que a seletividade deve ocorrer “em função da essencialidade”, inspira em dizer que as mercadorias essenciais a existência civilizada do indivíduo devem ser tratadas mais suavemente, ao passo que as maiores alíquotas devem ser reservadas aos produtos de consumo supérfluo.

Em relação ao ICMS, ainda que o texto constitucional disponha no art. 155, § 2º, Inciso III, que “poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias

⁷⁵ BOTTALLO, Eduardo Domingos. **Fundamentos do IPI:** (Imposto sobre Produtos Industrializados). São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002, p. 57.

⁷⁶ (i) seletividade obrigatória ao IPI; (ii) ITR com alíquotas fixadas de forma a desestimular os latifúndios; (iii) possibilidade da progressividade do IPTU e incidência progressiva no tempo; (iv) imunidade de impostos e contribuições para instituições de educação e assistência social, sem fins lucrativos; (v) gratuidade em ação popular, *habeas corpus* e *habeas data*.

⁷⁷ BOTTALLO, Eduardo Domingos. **Fundamentos do IPI:** (Imposto sobre Produtos Industrializados). São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002, p. 61.

⁷⁸ MELO, José Eduardo Soares de. **O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) na Constituição de 1988.** São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1991, p. 83.

⁷⁹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro.** Aliomar Baleeiro, Misabel Abreu Machado Derzi. – 14. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 757

e dos serviços”, unimo-nos à corrente de Roque Carrazza, de que este “singelo ‘poderá’ equivale juridicamente a um peremptório ‘deverá’”. Não se está, aqui, diante de uma mera faculdade do legislador, mas de norma cogente - de observância, pois, obrigatória”⁸⁰.

Concordamos e fazemos coro com tal pensamento, pois sem a utilização da seletividade tornar-se-ia muito difícil, se não impossível, graduar o IPI ou o ICMS de acordo com a capacidade econômica da pessoa que adquire o produto ou a mercadoria para o consumo, o que nos leva a concluir “que a seletividade é obrigatória sobre os bens ou serviços de primeira necessidade” já que o “consumidor é constrangido à aquisição dos gêneros necessários à manutenção da vida, inexistindo nisso nenhuma liberdade de consumo”.⁸¹

O mesmo autor relembra que, em se tratando de Direito Público, todo o poder atribuído corresponde a um dever, com o arremate da seguinte lição “(...) como averbava Ruy Barbosa, em Direito Público sempre que uma pessoa política recebe um poder, ela, na realidade, está recebendo um dever”⁸².

Nesta linha de pensamento, a seletividade do ICMS seria imperativa, como entende Roque Carrazza. De modo diverso, seria, então, facultativa. Neste último aspecto, Fábio Canazaro⁸³ tece o seguinte resumo:

Por outro lado, em relação ao ICMS, há divergência por parte dos autores que já enfrentaram esse tema específico. Há quem afirme que atenção à essencialidade pelo legislador ordinário é facultativa;⁸⁴ há quem defenda a essencialidade como obrigatória apenas nos casos em que o legislador adota a seletividade⁸⁵; e há aqueles que a proclamam como imperativa.

⁸⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2022, p. 499.

⁸¹ BALEEIRO, *op. cit.*, p. 877.

⁸² BALEEIRO, Aliomar. A progressividade na ordem tributária. **Revista de Direito Tributário**, v. 64. São Paulo: Malheiros Editores, 1994, p. 48.

⁸³ CANAZARO, Fábio. **Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015, p. 118.

⁸⁴ Da pesquisa de CANAZARO: COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: Sistema tributário**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1991, p. 238; MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: Teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 1998, pp. 205-7; DENARI, Zelmo. Breves considerações à margem da capacidade contributiva. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 124. São Paulo: Oliveira Rocha, 2006, p. 82; NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 13. ed. Saraiva: São Paulo, 1994, p. 132; PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 9. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado. ESMAFE, 2007, p. 363.

⁸⁵ Da pesquisa de CANAZARO: LACOMBE, Américo Lourenço Masset. **Princípios constitucionais tributários**. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 28; SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. A tributação da energia elétrica e a seletividade do ICMS. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 62. São Paulo:

A seletividade do ICMS sempre estará relacionada às mercadorias e aos serviços tributáveis por tal imposto, nunca discriminando o contribuinte, seja em razão da raça, sexo, ocupação profissional etc.

Também poderá ser a seletividade do ICMS, utilizada como forma de extrafiscalidade, mediante o uso de quaisquer das técnicas de “alteração quantitativa da carga tributária: sistema de alíquotas diferenciadas, variação de bases de cálculo, criação de incentivos fiscais etc.”⁸⁶.

Pensar numa fórmula para realizar uma tributação justa, fundada na razão inversa à sua indispensabilidade, não é tarefa das mais fáceis. Se um determinado bem ou produto é indispensável, sobre ele a tributação deve ser menos onerosa e, em contrapartida, quanto mais supérfluo for, maior o ônus tributário.

Neste aspecto, deve a seletividade buscar o cumprimento da justiça fiscal, de forma a “distribuir a carga tributária sobre bens, de modo agravar mais fortemente as vendas de supérfluos do que as de produtos necessários à vida em sociedade”⁸⁷.

De igual modo, é possível afirmar que a essencialidade é uma forma de instrumentalizar a extrafiscalidade, uma vez que sendo o IPI e o ICMS impostos seletivos, a tributação será distinguida em razão de sua essencialidade, utilizando a extrafiscalidade como forma de tributação diversificada.⁸⁸

Aliomar Baleeiro, assim descreve a essencialidade⁸⁹:

(...) refere-se à adequação do produto à vida do maior número dos habitantes do país. As mercadorias essenciais à existência civilizada deles devem ser tratadas mais suavemente, ao passo que as maiores alíquotas devem ser reservadas aos produtos de consumo restrito, isto é, o supérfluo das classes de maior poder aquisitivo. Geralmente, são os artigos mais raros e, por isso, mais caros. Do ponto de vista econômico, a norma inspira-se na utilidade marginal. Do ponto de vista político, reflete as tendências democráticas, e até mesmo socialistas, do mundo contemporâneo, no qual os países civilizados seguem orientação idêntica.

Dialética, 2000, p. 72.

⁸⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 501.

⁸⁷ MOREIRA, André Mendes; MOTTA, Thelson Barros. A seletividade como instrumento extrafiscal e seus limites. In: LOBATO, Valter de Souza (coord.); DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo (org.); LEITE, Matheus Soares (org.). **Extrafiscalidade**: conceito, interpretação, limites e alcance. Belo Horizonte: Fórum, 2017, p. 34.

⁸⁸ VASCONCELLOS, Mônica Pereira Coelho de. **ICMS**: distorções e medidas de reforma. São Paulo: Quartier Latin, 2014, p. 58.

⁸⁹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizada por Misabel Abreu Derzi. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 757

A aplicação de alíquotas diferenciadas à diferentes produtos, resume o conceito de José Eduardo Soares de Melo, para quem a “essencialidade consiste na distinção entre cargas tributárias, em razão de diferentes produtos, mercadorias e serviços, traduzidos basicamente em alíquotas descoincidentes”⁹⁰

O legislador constitucional sempre esteve atento à tributação vinculada à “finalidade para qual se destinam as mercadorias, como elemento de orientação para a graduação dos impostos sobre o consumo”⁹¹, especialmente ao IPI e ao ICMS⁹².

Desta forma, inegável proclamar que a seletividade e a essencialidade representam instrumentos da extrafiscalidade, no qual, através do uso de tais princípios, a tributação pode ocorrer de forma a incentivar ou desestimular o comportamento do contribuinte, em razão de estratégia econômica pública, ou ainda, tutelar algum bem maior, como a saúde, os direitos individuais, o meio ambiente, dentre outros.

A tributação com base na essencialidade não deve apenas refletir em bens ditos essenciais (alimentação, vestuário, moradia, etc), deve mirar as necessidades para um padrão de vida mínimo decente⁹³.

Neste contexto, a utilização da essencialidade como critério para fixação do tributo, não pode perder de vista que eventual diferenciação de alíquota é sobre o produto (IPI) ou a mercadoria ou o serviço (ICMS) e não sobre o contribuinte, decorrendo daí a máxima de que “produto essencial é aquele de que mesmo as pessoas de menor renda não podem prescindir”⁹⁴.

⁹⁰ MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 15. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2020, p. 318

⁹¹ CANAZARO, Fábio. **Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015, p. 99.

⁹² No IPI, art. 153, § 3º, inciso I, e no ICMS, art. 155, § 2º, inciso III.

⁹³ MELO, José Eduardo Soares de. **O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) na Constituição de 1988**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1991, p. 81.

⁹⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 421.

Com supedâneo em tais doutrinas, nos firmamos na corrente de que a essencialidade é uma manifestação da extrafiscalidade, fazendo coro com outros autores⁹⁵, citados por Fábio Canazaro⁹⁶.

2.5.2 Outros princípios

Já dissemos em linhas anteriores, o uso da extrafiscalidade está devidamente autorizado pelo texto constitucional, porém deve-se ater aos limites igualmente insculpidos no Texto Maior.

Dizemos que está autorizado, pois “não foi dito pela Constituição que os tributos só serviriam como fonte de receita”⁹⁷.

O uso de norma indutora ou coibidora de comportamento sobre o cenário econômico implica, de forma ou outra, uma restrição em direitos fundamentais dos contribuintes. Nesta linha de pensamento, o princípio da proporcionalidade deve afiançar que o fim pretendido pelo Poder Legislativo ou pelo Poder Executivo (em determinadas situações) não tenha sido demasiadamente sopesado.

O emprego da extrafiscalidade deve estar sempre em linha com o princípio da capacidade contributiva, de modo que ambos ajam de forma conjunta, coordenada e complementar e não excludente, sendo certo que a capacidade contributiva é apenas um dos princípios de controle e aplicação da extrafiscalidade, já que outros princípios deverão ser igualmente observados.

O princípio da capacidade contributiva decorre do art. 145, § 1º, da Constituição Federal do Brasil⁹⁸ e carrega em si o ideal de justiça tributária, valendo-se da vocação

⁹⁵ Neste sentido: BOTTALLO, Eduardo Domingos. O Imposto sobre Produtos Industrializados na Constituição. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Tratado de Direito Constitucional Tributário**. Saraiva: São Paulo, 2005, p. 633; CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 95; NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 13. ed. Saraiva: São Paulo, 1994, p. 132; MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. **Extrafiscalidade análise semiótica**. 2009. Tese - Faculdade de Direito do Largo São Francisco, Universidade de São Paulo, USP, São Paulo, 2009, pp. 200-1.

⁹⁶ CANAZARO, *op. cit.*, p. 45.

⁹⁷ ATALIBA, Geraldo. Regime jurídico da extrafiscalidade. **Revista Justitia**, MPSP, p. 111. Disponível em: <http://www.revistajustitia.com.br/revistas/4da63x.pdf>. Acesso em: 15 abr. 2022.

⁹⁸ Art. 145 - A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

§ 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

em propor a equidade na tributação, tanto sob a ótica horizontal (tratamento igual aos indivíduos que se encontram na mesma realidade ou condição), como a equidade vertical (tratamento desigual na medida das desigualdades de suas realidades)⁹⁹.

A busca por esta justiça tributária, nas palavras de Klaus Tipke pode ser encarada como uma obrigação da Administração Pública, vez que “em um Estado de Direito tudo deve o quanto possível ocorrer com justiça”¹⁰⁰.

Segundo Roque Carrazza, “o princípio da capacidade contributiva, já se disse, hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributário, os ideais republicanos”¹⁰¹.

A finalidade desejada e contida numa norma, visando induzir ou não determinado comportamento através de uma medida tributária extrafiscal, não pode perder de vista a coerência com a capacidade contributiva do contribuinte, mormente na escolha de um determinado fato que represente o signo presuntivo de riqueza (se a norma desejar desestimular, por exemplo, o consumo de bens supérfluos) ou da tributação do mínimo existencial (se a norma desejar desonerar, por exemplo, bens integrantes da cesta básica)¹⁰².

Nas remotas lições de Adam Smith¹⁰³, encontra-se inserção em relação ao princípio da capacidade contributiva, que - pela ideia do autor - os tributos só poderiam incidir sobre três fontes apenas, em que “o rendimento privado dos indivíduos advém, em última análise, de três fontes distintas: renda, lucro e salários. Todo imposto deve, em última análise, ser pago sobre um ou outro desses três tipos de rendimento ou sobre todos eles”.

Pelo texto constitucional, a capacidade contributiva deve amparar a motivação da arrecadação tributária, respeitando os signos de riqueza de cada contribuinte, tornando justa a carga tributária de toda a sociedade.

a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

⁹⁹ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p.169.

¹⁰⁰ TIPKE, Klaus. **Moral tributária do estado e dos contribuintes**; tradução Luiz Dória Furquim.

Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2012, p.13

¹⁰¹ CARRAZZA, Roque Antonio. A progressividade na ordem tributária. **Revista de Direito Tributário**, v. 64. São Paulo: Malheiros Editores, 1994, p. 45.

¹⁰² LEÃO, Martha Toribio. **Controle da extrafiscalidade**. Série Doutrina Tributária, v. XVI. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 153.

¹⁰³ SMITH, Adam. **A Riqueza das nações**: investigação sobre sua natureza e suas causas. 2. ed. São Paulo, Nova Cultural, 1985, p. 247.

Essa capacidade contributiva é objetiva e não subjetiva. É objetiva, pois se refere não às condições individuais de riqueza do contribuinte, mas, sim, em consideração às manifestações objetivas da riqueza do contribuinte¹⁰⁴.

Em dadas circunstâncias, a arrecadação tributária cede lugar à utilização da extrafiscalidade, que pode induzir (ou não) um determinado comportamento pretendido, colocando de lado a capacidade contributiva daquele contribuinte.

Neste sentido, é correto considerar que um possível afastamento do princípio da capacidade contributiva dá lugar à extrafiscalidade, desde que em estrita observância com os demais preceitos constitucionais.

Ainda que uma norma extrafiscal não vise, em primeiro plano, a arrecadação, o princípio da capacidade contributiva deve ser integralmente respeitado, aplicando-se os limites constitucionais de modo a impedir excessos.

É neste sentido que uma norma coibidora, que visa induzir que os contribuintes pratiquem determinada ação (como o uso de cigarros), não pode extrapolar a máxima de que é assegurado a todos o direito de contribuir conforme o que dispõem, com expressa vedação ao excesso na exação tributária ou a afronta ao mínimo existencial.

Ao tratar do tema, Amilcar de Araújo Falcão toma como capacidade contributiva o fato de que:

(...) escolhido o fato gerador de um tributo, sobretudo de um imposto, o legislador terá levado em conta a capacidade econômica dos sujeitos passivos das respectivas relações tributárias. Tal capacidade econômica é considerada, de regra, em termos afirmativos. Casos, porém, existem em que a capacidade econômica é tomada de modo negativo, de forma que a tributação se estabelece em vista de sua inexistência, ou, pelo menos, com o propósito de superá-la; os tributos, nesse último caso, dizem-se extra-fiscais ou com finalidades extra-fiscais (...)¹⁰⁵.

Por dada razão, a capacidade contributiva decorre do princípio da igualdade e “sua aplicação tem o fito de garantir que norma indutora incida sobre uma

¹⁰⁴ CARRAZZA, *op. cit.*, p. 45.

¹⁰⁵ FALCÃO, Amilcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1964, p. 68.

manifestação de riqueza compatível com as bases tributárias, sem desencadear efeitos confiscatórios”¹⁰⁶.

Deste modo, o princípio da isonomia ou igualdade tributária, insculpido no art. 150, Inciso II, da Constituição Federal¹⁰⁷, leciona que os entes tributantes ficam vedados de instituir tratamento desigual entre os que se encontrem em situação equivalente, e, além disso, trata de impedir qualquer distinção em razão de profissão.

Das lições de Celso Antônio Bandeira de Mello, encontra-se que o princípio da igualdade é a primeira e mais fundamental das limitações ao poder de tributar¹⁰⁸.

Entende, ainda, referido autor que este princípio visa garantir individualmente o contribuinte em duplo efeito: impedir perseguições, de um lado, e, de outro, tolher favoritismos¹⁰⁹.

Embora delineada nos termos do Inciso II, do art. 150, acima transcrito, Roque Carrazza, ao citar José Souto Maior Borges, diz que este último não exagerou ao afirmar que a isonomia não está no texto constitucional: a isonomia é o próprio texto constitucional¹¹⁰.

Neste diapasão, medidas tributárias extrafiscais devem ter pertinência com a finalidade desejada e contida na norma, seja para incentivar ou desestimular determinado comportamento, de forma que tal norma não seja considerada arbitrária ou irrazoável¹¹¹.

A extrafiscalidade deve curvar-se à isonomia tributária, na medida em que a norma indutora deve “possuir uma relação de pertinência/coerência com a finalidade

¹⁰⁶ BARBOSA, Bruno Sartori de C.; MARTINS JR., Rômulo J.; MOURA, Marcos. As normas tributárias indutoras e a importância do controle interno e externo pelos poderes. *In*: LOBATO, Valter de Souza (coord.); DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo (org.); LEITE, Matheus Soares (org.). **Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance**. Belo Horizonte: Fórum, 2017, p. 73.

¹⁰⁷ 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.

¹⁰⁸ MELLO, Celso Antônio Bandeira. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 10.

¹⁰⁹ *Ibid.*, p. 23.

¹¹⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 353.

¹¹¹ LEÃO, Martha Toribio. **Controle da extrafiscalidade**. Série Doutrina Tributária, v. XVI. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 153.

almejada”¹¹², de forma que a norma indutora promova uma diferenciação não admitida entre contribuintes.

De início, deve-se registrar que sob o pálio da isonomia, não se pode conceber que a instituição das normas tributárias indutoras promova uma diferenciação dos contribuintes, sem critérios adequados e, sobretudo, razoáveis à promoção do fim colimado pela norma. Ou seja, em conjunto com os demais princípios e postulados, a isonomia tem - ou deveria ter - o condão de proteger a utilização de critérios amplos, fluidos e essencialmente subjetivos no manejo da norma indutora, conferindo indesejável margem àquele que a institui¹¹³.

Diante da inabalável certeza de que o princípio da isonomia preceitua que todos devem pagar tributos, com a necessária proibição de distinguir os iguais além do dever de discriminar os desiguais, este referido princípio se relaciona com a extrafiscalidade, que por vez, pode ser empregada para garantir a aplicação da isonomia, na redução das desigualdades sociais ou regionais, mediante o uso de adequadas políticas tributárias, equilibrando eventuais desvantagens, de forma que a extrafiscalidade se represente como uma forma de operacionalização da isonomia.

De igual forma, a extrafiscalidade se relaciona com o princípio da segurança jurídica, pois somente pode ser considerada quando se observa a supremacia da Constituição. Neste sentido, a segurança jurídica deve sempre estar acompanhada dos demais requisitos necessários, tais como o controle de constitucionalidade, certeza, estabilidade, garantia, previsibilidade da ação estatal, dentre outros¹¹⁴.

Embora não prescrito expressamente no texto constitucional, o princípio da segurança jurídica é de tamanha envergadura, que é tratado como sobreprincípio, nas palavras de Paulo de Barros Carvalho:

¹¹² PASCALI, Anita de; DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo. Poder Judiciário e o controle das normas tributárias indutoras. *In*: LOBATO, Valter de Souza (coord.); DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo (org.); LEITE, Matheus Soares (org.). **Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance**. Belo Horizonte: Fórum, 2017, p. 56.

¹¹³ BARBOSA, Bruno Sartori de C.; MARTINS JR., Rômulo J.; MOURA, Marcos. As normas tributárias indutoras e a importância do controle interno e externo pelos poderes. *In*: LOBATO, Valter de Souza (coord.); DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo (org.); LEITE, Matheus Soares (org.). **Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance**. Belo Horizonte: Fórum, 2017, p. 73.

¹¹⁴ MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 47.

Convencionou-se que tal valor [segurança jurídica] é, basicamente, a igualdade, a legalidade e a legalidade estrita, a universalidade da jurisdição, a vedação do emprego do tributo com efeitos confiscatórios, a irretroatividade e a anterioridade ao lado do princípio que consagra o direito à ampla defesa e ao devido processo legal, todos, em verdade, limites objetivos realizadores do valor da segurança jurídica¹¹⁵.

Este princípio visa nortear a atuação estatal ao que se refere à cobrança de tributos, primando pela proteção do contribuinte no cumprimento dos demais princípios constitucionais, como a legalidade, anterioridade, irretroatividade, coisa julgada etc.

Nas palavras de Roque Carrazza, a segurança jurídica, mais que um valor, “é a própria razão de ser de nossa Constituição Federal, tendo sido consagrada, expressa ou implicitamente, em várias de suas normas (...)”¹¹⁶.

O autor arremata com a lição de que a segurança jurídica “é ínsita a própria ideia de direito, (...) pelo que inspira a edição e a boa aplicação das leis, dos decretos, das portarias, das sentenças, dos atos administrativos etc.”¹¹⁷.

Neste mesmo sentido, são as valiosas lições de Heleno Taveira Torres, para o qual “o princípio da segurança jurídica encontra-se enucleado na Constituição com a força de ser um princípio-síntese, construído a partir do somatório de outros princípios e garantias fundamentais”¹¹⁸.

O autor relembra que o princípio da segurança jurídica vem referido na Constituição Federal, através de seu preâmbulo¹¹⁹, através do *caput* dos art. 5º¹²⁰ e

¹¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 7. ed. rev. São Paulo: Noeses, 2018, pp. 280-281.

¹¹⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 344.

¹¹⁷ *Ibid.*, p. 344.

¹¹⁸ TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica**. São Paulo: Editora RT, 2011, p. 188.

¹¹⁹ Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembleia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL.

¹²⁰ Art. 5º - Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...).

6º¹²¹, bem como do art. 103-A¹²² da CF/88, além de estar contido em leis esparsas. Referido princípio não se traduz apenas nos enunciados normativos, mas, sim, marca presença “na condição de ‘direito fundamental à ordem jurídica segura’ quanto na acepção de garantia material aos direitos e liberdades protegidos, sobre os quais exerce a função de assegurar efetividade”¹²³.

Outro importante princípio, de grande envergadura que não cabe nenhum subterfúgio, nem tampouco cede terreno para a extrafiscalidade, ainda que esta última tenha como objetivo uma finalidade nobre a ser alcançada, é o princípio da irretroatividade, descrito no art. 150, Inciso III, alínea “a”, da Constituição Federal¹²⁴, a respeito da proibição do efeito retroativo da lei tributária.

Regra clara e direta, em que a exação tributária só pode alcançar eventos jurídicos que ainda vão acontecer, de forma a trazer para a relação do fisco e contribuinte a “segurança jurídica e a proibição de qualquer arbitrariedade”, de modo que a “lei que cria ou aumenta um tributo não pode alcançar fatos ocorridos em época anterior a de sua entrada em vigor”¹²⁵.

Nas palavras de Roque Carrazza¹²⁶, a rigor, todas as leis são irretroativas, em homenagem ao princípio da segurança jurídica, vez que “a lei em vigor à época da ocorrência do fato é que há, em princípio, de ser aplicada”.

De igual modo, o princípio da anterioridade, formalmente previsto no art. 150, Inciso III, da Constituição Federal¹²⁷, visa dar previsibilidade ao sujeito passivo para

¹²¹ Art. 6º - São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição.

¹²² Art. 103-A - O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.

¹²³ TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica**. São Paulo: Editora RT, 2011, p. 188.

¹²⁴ Art. 150 - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...) III - cobrar tributos:

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

¹²⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019, pp. 284 e 288.

¹²⁶ *Idem*. **Imposto sobre a renda** (perfil constitucional e temas específicos). 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 272.

¹²⁷ Art. 150 - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

que, com a necessária antecedência, tenha ele a real segurança do gravame a qual estará cingido, caso venha a praticar o fato gerador descrito na norma, e, com isto, previamente se organizar e planejar suas ações.

Além de ser uma garantia aos contribuintes, a anterioridade admite exceções, mas que foram cuidadosamente esgotadas pelo legislador constituinte originário e são *numerus clausus*, ou seja, não exemplificativas.

Entretanto, tratou logo o mesmo texto constitucional de excetuar de referida regra determinados tributos¹²⁸⁻¹²⁹, fazendo-o através do § 1º do art. 150:

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

Outra exceção encontrada no texto constitucional se refere às contribuições sociais¹³⁰, sobre as quais, ao teor do infracitado § 6º, não lhes é aplicado o Inciso III, “b”:

Art. 195 - A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:
(...)

(...) III - cobrar tributos:

(...) b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;
c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b.

¹²⁸ A vedação da alínea “b” corresponde ao: empréstimo compulsório decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência (art. 148, I); imposto de importação (art. 153, I); imposto de exportação (art. 153, II); imposto sobre produtos industrializados – IPI (art. 153, IV); imposto operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários – IOF (art. 153, V); impostos extraordinários, no caso de guerra externa ou sua iminência (art. 154, II).

¹²⁹ A vedação da alínea “c” corresponde ao: empréstimo compulsório decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência (art. 148, I); imposto de importação (art. 153, I); imposto de exportação (art. 153, II); imposto de renda de qualquer natureza (art. 153, III); imposto operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários – IOF (art. 153, V); impostos extraordinários, no caso de guerra externa ou sua iminência (art. 154, II); e quanto à fixação de base de cálculo do imposto sobre a propriedade de veículos automotores – IPVA (art. 155, III); e imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana – IPTU (art. 156, I).

¹³⁰ Contribuições sociais do empregador sobre a folha de salários, receita ou faturamento e lucro (inciso I); do trabalhador (inciso II); sobre a receita de concursos de prognósticos (inciso III) e do importador de bens ou serviços do exterior (inciso IV).

§ 6º As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, “b”.

À parte das exceções constitucionais, o princípio da anterioridade disciplina que a cobrança de um novo tributo ou sua majoração somente pode ocorrer no exercício financeiro seguinte ao da sua entrada em vigor, afastando o elemento surpresa em algum fato gerador praticado pelo contribuinte, sem que este tivesse tempo de organizar sua economia, afrontando, assim, a segurança jurídica.

É basilar a lição de Roque Carrazza:

Em suma, não é constitucional criar tributo para ser cobrado no mesmo exercício financeiro. Também não é constitucional aumentá-lo, cobrando-o, majorado, no mesmo exercício. Tais práticas instalariam a surpresa tributária, que a moral administrativa condena e a lei maior proíbe¹³¹.

Neste passo, podemos afirmar que a anterioridade tributária se sustenta em três regras distintas. A primeira delas, prevista no art. 150, III, “b”, impõe a anterioridade do exercício financeiro, vedando a cobrança de tributo no mesmo exercício financeiro que os instituiu.

Como segundo preceito está a anterioridade nonagesimal, já que deve ocorrer a carência de 90 dias da data que tenha sido publicada a lei para que possa entrar em vigência, estando tal regra prevista no art. 195, § 6º, porém, como visto, aplicável somente às contribuições sociais.

Por fim, em relação à terceira e última diretriz, se encontra a anterioridade mínima, pela qual, por expressa exceção constitucional, se aplica especificamente aos tributos definidos na parte final do § 1º do art. 150.

A extrafiscalidade dos chamados tributos regulatórios, bem como do imposto extraordinário de guerra e dos empréstimos compulsórios fundados no Inciso I do art. 149, da Constituição, são exceções à regra da anterioridade, ou seja, tem a

¹³¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 168.

“permissão” para descumprir, ao menos parcialmente tal regra rígida, em razão do art. 150, § 1º da Constituição Federal, como lembra Flávia Renata Vilela Caravelli¹³².

Outro princípio de contato com a extrafiscalidade é o princípio da legalidade tributária, previsto especificamente no art. 150, Inciso I, da Constituição Federal¹³³, que traz a desejada rigidez na exigência de lei para aumentar ou exigir um tributo.

Nem mesmo a extrafiscalidade presente nos tributos regulatórios, tem o condão de afastar este importante princípio, isto porque a “legalidade serve como pilar fundamental ao Estado de Direito, não podendo ser afastada, ainda que se levante algum objetivo extrafiscal, por mais nobre que seja”¹³⁴.

Em relação aos ditos tributos regulatórios, o que se tem é regra constitucional específica que permite, desde que atendidos os limites e condições estabelecidos em lei, a permissão para a alteração de suas alíquotas por ato do Poder Executivo, e não um afastamento do princípio da legalidade.

E é nesta linha que o texto constitucional, ao delinear a necessária agilidade de atuação no domínio econômico pelo Estado, tratou de forma diversa, permitindo alteração de alíquota sem necessidade de lei, para servir de expedita manobra como verdadeiro instrumento de política econômica.

Quis, então, o texto constitucional eleger a lei como único meio na instituição ou majoração dos tributos, de forma clara e objetiva, visando a garantia individual do contribuinte.

Das lições de Roque Carrazza, importa relembrar que o princípio da legalidade não é exclusivamente tributário, pois se encontra no art. 5º, Inciso II, da Constituição Federal, ao tratar dos direitos individuais, mas quis o legislador constitucional aclarar ainda mais tal princípio da legalidade, agora em âmbito tributário, através do já citado art. 150, Inciso I. Continua o autor, “assim, o patrimônio dos contribuintes só pode ser

¹³² CARAVELLI, Flávia Renata Vilela. **Extrafiscalidade:** (re)construção conceitual no contexto do Estado Democrático de Direito e aplicações no Direito Tributário. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2015, p. 10.

¹³³ Art. 150 - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

¹³⁴ BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade:** identificação, fundamentação, limitação e controle. São Paulo: Noeses, 2015, p. 137.

atingido nos casos e modos previstos na lei”, e “o tributo, pois, deve nascer da lei (editada, por óbvio, pela pessoa política competente)”¹³⁵.

Há, todavia, duas ressalvas a serem lembradas, ambas contidas no próprio texto constitucional. A primeira se refere aos tributos regulatórios¹³⁶, e a segunda à equiparação às leis complementares dos convênios interestaduais para fins de cobrança do ICMS¹³⁷.

No segundo caso, muito embora o § 8º do art. 34, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal, referir-se ao “imposto de que trata o art. 155, I, ‘b’”, em verdade, o texto se refere ao ICMS, descrito o mesmo artigo, porém no Inciso II. Neste sentido, e em atendimento ao comando constitucional, veio o Convênio ICM 66/88, posteriormente substituído pela Lei Complementar n. 87/96¹³⁸.

Há contudo, a possibilidade da extrafiscalidade afastar, ao menos em parte, um princípio, quando é utilizada na hipótese do legislador desejar desestimular determinadas condutas, valendo-se de majoração da tributação para atingir o objetivo da norma e chegar ao bem jurídico que aquela norma quis proteger.

Neste aspecto o princípio da vedação ao confisco, previsto no art. 150, IV, da Constituição Federal¹³⁹ remete a ideia de que, por tal comando, entende-se pela impossibilidade de utilizar a tributação de forma excessiva ou antieconômica, de forma a fulminar a riqueza do contribuinte.

¹³⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 208.

¹³⁶ Exceção pela qual fica facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas do II, IE, IPI e IOF.

¹³⁷ Art. 34 - O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda n. 1, de 1969, e pelas posteriores.

(...) § 8º Se, no prazo de sessenta dias contados da promulgação da Constituição, não for editada a lei complementar necessária à instituição do imposto de que trata o art. 155, I, “b”, os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar n. 24, de 7 de janeiro de 1975, fixarão normas para regular provisoriamente a matéria.

¹³⁸ “O Convênio ICM 66/1988, enquanto instrumento normativo de regência provisória da matéria pertinente ao ICMS, qualifica-se, nos termos do art. 34, § 8º, do ADCT/1988, como sucedâneo constitucional da lei complementar exigida pelo art. 146, III, a, da Carta Política.” RE 156.287, rel. min. Celso de Mello, julgamento em 30.11.1993, Primeira Turma, DJ de 20.5.1994. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=327226>. Acesso em: 01 abr. 2022.

¹³⁹ Art. 150 - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...) IV - utilizar tributo com efeito de confisco.

Aliomar Baleeiro, ao tratar de *tributo confiscatório*, admite que o princípio do não confisco pode ser afastado quando confrontado à extrafiscalidade:

Mas não ofendem à Constituição impostos que, em função extrafiscal, são instituídos com propósito de compelir ou afastar o indivíduo de certos atos ou atitudes. Nesse caso, o caráter destrutivo e agressivo é inerente a esta tributação admitida por tribunais americanos e argentinos e da qual há exemplos no Direito Fiscal brasileiro quando visa ao protecionismo, à indústria, ao incentivo à natalidade, ao combate ao ausentismo, ao latifúndio etc.

(...)

Esses fins extrafiscais, em geral, resultam de cláusulas da Constituição. Se essa pretende amparar a família, tolera a tributação pessoal drástica sobre o celibato. Se promete melhor distribuição da propriedade e a condiciona ao bem-estar social, certamente autoriza o fiscalismo enérgico, capaz de reprimir o latifúndio, que impede essa distribuição e impossibilita aquele bem-estar social. Se a Constituição a todos assegura trabalho que possibilite existência digna, e o erige em dever social, é desejável e admissível a tributação violenta que repele acumulações de capitais favoráveis à ociosidade dos donos ou apenas incompatíveis, economicamente, com o pleno emprego¹⁴⁰.

Na mesma linha, Luciano Amaro entende que “haverá hipóteses, por outro lado, em que uma tributação severa se justifica, por razões de política fiscal (como se dá com os tributos de fins extrafiscais)”¹⁴¹.

Esta linha de pensamento é por nós compartilhada, pois, se o emprego da extrafiscalidade objetiva também o desestímulo de um determinado comportamento ou atividade, haveria, em relativo grau e modo, uma flexibilização da proibição do confisco, de certo e desde que não haja a anulação da riqueza privada, nem tampouco ofensa à capacidade contributiva.

Compartilhamos o entendimento de que a extrafiscalidade pode afastar ou mitigar o princípio da vedação ao confisco, desde que tenha como objetivo desincentivar determinados comportamentos do contribuinte.

Se assim não fosse, estaria esvaziado o objetivo de uma norma extrafiscal que pretende inibir um comportamento social, por exemplo, retirando desta norma a pretendida eficácia no cumprimento de sua função.

¹⁴⁰ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1985, pp. 215-216.

¹⁴¹ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 145.

Mas tal afirmativa deve ser ministrada com a devida e necessária parcimônia, já que:

Os tributos extrafiscais não estão dispensados de observar a proibição de utilizar tributo com efeito de confisco, embora, nestes casos, os limites da tributação possam ser mais alargados do que nas hipóteses de tributos com fins meramente arrecadatórios¹⁴².

A exemplo do quanto dito, trazemos à baila a tributação do cigarro pelo IPI, a uma alíquota de 330%, mas aplicável sobre a base de cálculo de 15% do preço da venda a varejo. Também, no caso do ICMS sobre cigarros, a tributação tem a função extrafiscal, aplicando-lhe a alíquota de 30%, somado ainda ao adicional de 2%, destinado ao Fundo da Pobreza do Estado de São Paulo, que juntamente com o PIS/Cofins atinge 79% da carga tributária¹⁴³.

O princípio do não confisco deve ser cuidadosamente dosado, com o necessário policiamento de sua aplicação “à vista do uso de impostos com objetivos distintos daqueles simplesmente fiscalistas”, ou melhor, toda cautela na “atividade tributária visando o alcance das metas extrafiscais, sejam de natureza econômica, cambial, política ou social”, não atente contra a vedação ao confisco¹⁴⁴.

A extrafiscalidade deve respeitar o princípio da proporcionalidade, que embora implícito no Texto Maior, é de inegável presença quando inclusive utilizado de forma conjunta com a capacidade contributiva de cada sujeito passivo.

Referido princípio se relaciona com a extrafiscalidade, no sentido de que a norma tributária indutora deve ser adequada e capaz de atingir os fins a que foi primeiramente idealizada e depois alcançar os fins a que foi instituída.

A causalidade entre o que é o objetivo da norma indutora e os fins pretendidos devem ser proporcionais, da mesma forma que deve ser proporcional as vantagens causadas por uma norma de desoneração em razão das desvantagens da diminuição da receita causada. De outra forma, também devem ser proporcionais as

¹⁴² PAWLOWSKY, Karina. **A utilização de tributo com efeito de confisco e sua vedação constitucional**. Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 222.

¹⁴³ Estudo do Observatório da Política Nacional de Controle do Tabaco, contido no site do Instituto Nacional do Câncer (INCA). Disponível em: <https://www.inca.gov.br/observatorio-da-politica-nacional-de-controle-do-tabaco/precos-e-impostos>. Acesso em: 28 mar. 2022.

¹⁴⁴ BERTI, Flávio de Azambuja. **Impostos: extrafiscalidade e não confisco**. 3. ed. Curitiba: Juruá, 2009, p. 155.

desvantagens causadas por uma norma de exoneração em razão das vantagens do aumento da receita causada.

Outro princípio a ser considerado é o princípio da razoabilidade, que, se comparado com o princípio da proporcionalidade acima comentado, representam “faces distintas da mesma moeda”, por tratarem-se de “princípios não escritos que dimensionam o mesmo objetivo, porém, com fundamentos diferentes”¹⁴⁵.

O mesmo autor ensina que o princípio da razoabilidade não é um princípio de fácil entendimento, e está intimamente ligado ao valor de justiça, já que busca a compatibilização entre os meios utilizados pelo Estado e a finalidade.

De acordo com Helen Taveira Torres¹⁴⁶, os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade “são as formas mais representativas de resistência ao arbítrio e as restrições excessivas nos atos de aplicação dos direitos fundamentais”

Assim, tanto o princípio da proporcionalidade e da razoabilidade tem como função agir como vetores para a operacionalização das normas extrafiscais, na tentativa e busca da correta e justa exação tributária.

2.6 O alcance da extrafiscalidade para as micro e pequenas empresas

A Constituição Federal estabelece tratamento favorecido e diferenciado em dois momentos, a saber:

Art. 170 - A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:
(...)

¹⁴⁵ BUSCHMANN, Marcus Vinicius. A extrafiscalidade, o princípio da proporcionalidade e a ponderação de princípios no comércio exterior. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, n. 39. São Paulo: RT, 2001, pp. 12-13

¹⁴⁶ TORRES, Heleno Taveira. Segurança jurídica e limites do âmbito de aplicação do princípio da proporcionalidade. *In*: MARQUES NETO, Floriano de Azevedo (org.); ALMEIDA, Fernando Dias Menezes de (org.); NOHARA, Irene Patrícia (org.); MARRARA, Thiago (org.). **Direito e Administração Pública**: Estudos em homenagem a Maria Sylvia Zanella Di Pietro. São Paulo: Atlas, 2013, p. 132.

¹⁴⁶ LOBATO, Valter de Souza; LEITE, Matheus Soares. A extrafiscalidade como fator essencial para o alcance da justiça distributiva em tempos de crise. *In*: LOBATO, Valter de Souza (coord.); DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo (org.); LEITE, Matheus Soares (org.). **Extrafiscalidade**: conceito, interpretação, limites e alcance. Belo Horizonte: Fórum, 2017, p. 199.

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.

(...)

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.

Em cumprimento aos ditames do art. 146, Inciso III, alínea “d”, da Constituição Federal¹⁴⁷, veio a Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006, de forma a instituir o “Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte”, comumente chamado de Simples Nacional.

O Simples Nacional é, atualmente, composto de cinco anexos com percentuais de tributação diferenciados que devem ser aplicados a cada tipo de atividade ou objeto social do contribuinte, não sendo raro uma determinada empresa ter sua receita distribuída em vários dos Anexos da LC n. 123/06.

O Anexo I é dedicado ao comércio, para os varejistas em geral; o Anexo II é dedicado ao setor de indústrias em geral; os três últimos Anexos são destinados aos prestadores de serviço, mas, a depender do tipo de serviço prestado, a receita deve ser distribuída em cada um deles; o Anexo III é específico para serviços de instalação, agências de viagem, escritórios de contabilidade, entre outros; o Anexo IV se destina aos setores de serviços de limpeza, vigilância, construção de imóveis, serviços advocatícios e obras; e, por fim, o Anexo V destinado à receita de serviços de jornalismo, auditoria, tecnologia, publicidade, engenharia, entre outros.

Uma das justificativas da LC n. 123/2006 é a simplificação e desburocratização na forma das micro e pequenas empresas pagarem seus tributos, reduzindo o volume e a complexidade das inúmeras obrigações principais e acessórias.

¹⁴⁷ Art. 146 - Cabe à Lei Complementar:

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

(...) d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

A parte final desta justificativa merece a reprodução¹⁴⁸:

Consideramos que a aprovação do presente projeto de lei complementar, que ora encaminhamos à apreciação dos meus pares nesta Casa, representará “uma importante ação no sentido de facilitar a vida dos contribuintes pessoas jurídicas, servindo para a desburocratização e desregulamentação do setor produtivo, com efeitos diretos sobre a vida das pessoas e da capacidade de geração de emprego e renda”.

Na prática, isto não ocorre. Isto porque, exemplificadamente, um determinado contribuinte do ramo de informática, que auferir receita de (i) revenda de mercadoria; (ii) venda de mercadoria de fabricação própria; (iii) serviço de elaboração de programas de computadores; e (iv) consultoria em tecnologia da informação, deve distribuir sua receita mensal nos Anexos I, II, III e V, respectivamente.

Embora o Simples Nacional seja alvo de críticas, por não ter, de forma ampla e completa, atingido seus objetivos, não se pode esquecer que a depender do tipo de serviço e da receita auferida, ainda que tanto a atividade como o limite de receita estejam permitidos, este sistema dito simplificado acaba por ser mais gravoso ao contribuinte.

Ao largo da densa complexidade no cálculo e a pouca simplificação e desburocratização na apuração e recolhimento dos tributos, é inegável o caráter extrafiscal da norma do Simples Nacional, na tentativa de redução da carga tributária e no estímulo às micro e pequenas empresas como forma de desoneração tributária¹⁴⁹.

¹⁴⁸ Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=node01xaobua8fzbd1hb d1 hktxf3iz1830500.node0?codteor=193056&filename=PLP+123/2004 Acesso em: 15 abr. 2022.

¹⁴⁹ PACOBAHYBA, Fernanda Mara de Oliveira Carneiro. **Simples Nacional e extrafiscalidade: o microempreendedor individual no direito tributário nacional**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2014, p. 65.

3 OS TRIBUTOS E A EXTRAFISCALIDADE

Os tributos são utilizados, comumente, como fonte de receita dos entes tributantes, no qual “os súditos de cada Estado devem contribuir o máximo possível para a manutenção do Governo, em proporção às suas respectivas capacidades, isto é, em proporção ao rendimento de que cada um desfruta, sob a proteção do Estado”¹⁵⁰.

Como já visto anteriormente, tem-se que os tributos em geral não são utilizados apenas para uma função arrecadatória, isto é, uma função fiscal e meramente provedora de recursos ao Estado. Eles podem estar investidos de uma finalidade extrafiscal para cumprir determinada vontade ou interesse de um ente tributante.

Modernamente, não se pode mais dizer que os impostos são apenas a mais importante fonte de recursos do Estado, mas sim, também, deve ser um instrumento de política econômica social e demográfica. A fiscalidade representa um papel importante nos trabalhos de reconstrução econômica e de reforma social¹⁵¹.

Através do uso da extrafiscalidade, pode-se, por exemplo, pretender tributar de forma mais onerosa determinados produtos ou determinadas ações, bem como desonerar estes mesmos produtos ou ações, desde que sob a vontade do Estado.

Há a necessidade do Estado promover a finalidade social e, com isto, diminuir as carências e obrigações da sociedade, mas há, também, por outro lado, a necessidade de haver condições financeiras (e políticas) para prover tamanho encargo.

Nesta linha, a extrafiscalidade ganha evidência para que haja o atingimento do necessário abastecimento dos cofres públicos, obedecendo aos ditames constitucionais quanto às limitações ao poder de tributar, além da correta e necessária observância das respectivas competências tributárias.

Geraldo Ataliba¹⁵² já advertia:

¹⁵⁰ SMITH, Adam. **A riqueza das nações**: investigação sobre sua natureza e suas causas. 2. ed. São Paulo, Nova Cultural, 1985, p. 247.

¹⁵¹ DEODATO, Alberto. **Manual de ciências das finanças**. 12. ed. São Paulo: Edição Saraiva, 1971, p. 68.

¹⁵² ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, pp. 168-169.

Não pode a extrafiscalidade servir de invocação mágica que arrede o conjunto de restrições que – em nome da organização estatal, moralidade política e direitos individuais – constitui o regime jurídico tributário. Entender de outra forma seria franquear perigosamente ao legislador ordinário as portas a um arbítrio ilimitado, atentatório do nosso regime constitucional. É, aliás, comum a invocação de pretextos tais com a necessidade de intervenção sobre o Domínio Econômico, para tentar validar exações diversas de que são exemplos os empréstimos compulsórios - ao arrepio das instâncias inescusáveis do regime constitucional.

Desta forma, o uso da extrafiscalidade não pode se dar de forma indiscriminada, nem mitigar nenhuma garantia constitucional tributária, muito pelo contrário.

3.1 Conceito de tributo

Tributo é o objeto da prestação jurídica, pois, uma vez realizada tal prestação, a relação jurídica se extingue. O tributo tem por finalidade satisfazer o dever jurídico tributário descrito na norma e esse dever independe da destinação financeira ou extrafiscal que o sujeito ativo vier a dar àquela receita. “O tributo é o objeto daquela prestação que satisfaz aquele dever”¹⁵³.

O tributo tem como origem a receita derivada, aquela proveniente do patrimônio dos particulares que o Estado arrecada mediante o emprego de sua soberania, mediante lei e cujo produto se destina ao custeio das atividades estatais próprias¹⁵⁴.

Relembra Geraldo Ataliba¹⁵⁵ que “para a ciência das finanças, essencialmente, o tributo é um meio em que o Estado tem para se apropriar de riqueza privada e, com isso, realizar recursos, obter dinheiro para execução de suas finalidades”. Continua o autor, um pouco mais a frente, que o conceito de tributo contido no art. 3º do Código

¹⁵³ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do Direito Tributário**. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 280.

¹⁵⁴ SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. Obra póstuma. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1975, p. 161.

¹⁵⁵ ATALIBA, Geraldo. **Elementos de direito tributário**: notas taquigráficas do III Curso de Especialização em Direito Tributário, realizado na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1978, pp. 34-35.

Tributário Nacional trata, de forma correta, ser decorrente de uma relação jurídica “através de seu objeto dizendo tratar-se de uma prestação”¹⁵⁶.

Noutra oportunidade, o mesmo autor arremata:

Juridicamente define-se tributo como obrigação jurídica pecuniária, *ex lege*, que não se constitui em sanção de ato ilícito, cujo sujeito ativo é uma pessoa pública (ou delegado por lei desta), e cujo sujeito passivo é alguém nessa situação posto pela vontade da lei, obedecidos os desígnios constitucionais (explícitos ou implícitos)¹⁵⁷.

De conceituação clássica contida no art. 3º do Código Tributário Nacional, podemos extrair:

Art. 3º - Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Empossado pelas competências tributárias que a Constituição Federal de 1988 designou a cada um dos entes tributantes, estes baseados neste poder de tributar (e suas respectivas limitações), origina esta receita derivada, amealhando de cada indivíduo que venha a praticar o fato gerador descrito em lei parte de seu patrimônio financeiro.

Hodiernamente, os tributos são classificados para fins doutrinários quanto ao seu gênero, em impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições (sociais, de intervenção do domínio econômico, parafiscais ou de interesse de categoria profissional) e empréstimos compulsórios.

“Tributo é a denominação genérica que compreende todas as espécies”¹⁵⁸.

Não se pode esquecer que a natureza objetiva de um tributo é sua capacidade de prover meios financeiros ao Estado. Para Dino Jarach¹⁵⁹, é “um dos recursos que

¹⁵⁶ ATALIBA, Geraldo. **Elementos de direito tributário**: notas taquigráficas do III Curso de Especialização em Direito Tributário, realizado na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1978, p. 36.

¹⁵⁷ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed., 17. tiragem. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 34.

¹⁵⁸ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 1986, p. 167.

¹⁵⁹ JARACH, Dino. **O fato imponible**: teoria geral do direito tributário substantivo. Tradução Dejalma Campos. 1. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1989, p. 41.

se oferecem ao Estado para obter os meios pecuniários necessários ao desenvolvimento de suas atividades”.

Complementa o citado autor que, embora o tributo seja uma prestação pecuniária coativa, esta coerção não parte de uma manifestação da vontade do fisco, pois lhe falta o direito de impor a obrigação tributária aos contribuintes, não pode ele exigir o cumprimento da prestação se, do outro lado, o contribuinte não praticar o fato gerador.

3.2 Tributos cuja própria natureza é extrafiscal

No próprio texto constitucional, ao tratar do Sistema Tributário Nacional, o legislador constituinte, ao elencar os impostos de competência da União, acabou por destacar determinados impostos que possuem, necessariamente, uma natureza regulatória e interventiva, diferenciando-os dos demais tributos, cuja natureza, ao menos parcial, é de caráter fiscal ou arrecadatória.

Embora não sejam eles objeto do presente estudo, não deixaremos de fazer breves comentários acerca das particularidades que possuem.

Estes impostos, em especial pela forma desejada e calculada, são utilizados como importantes e verdadeiros instrumentos de intervenção na ordem econômica e social e por dada razão, sendo a eles permitidas a mitigação de alguns princípios constitucionais tributários.

São, então, considerados como tributos extrafiscais próprios, pois, em seu fundamento e estrutura, foram concebidos para alcançar uma finalidade de caráter não fiscal¹⁶⁰. A exemplo destes estão os elencados do art. 153:

Art. 153 - Compete à União instituir impostos sobre:
I - importação de produtos estrangeiros;
II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
(...)
IV - produtos industrializados;

¹⁶⁰ BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade**: identificação, fundamentação, limitação e controle. São Paulo: Noeses, 2015, p. 10.

V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

(...)

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

(...)

§ 3º O imposto previsto no Inciso IV:

I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;

III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior;

IV - terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto, na forma da lei.

São, portanto, o Imposto sobre a Importação (Inciso I); Imposto sobre a Exportação (Inciso II); Imposto sobre Produtos Industrializados (Inciso IV); e, por fim, o Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros ou relativos a Títulos ou Valores Mobiliários (Inciso V).

Em relação ao IPI, vale lembrar a lição de Luiza Nagib¹⁶¹ de que a extrafiscalidade não tem o objetivo principal de abastecer os cofres públicos, mas sim favorecer o consumo para produtos de alíquota mais baixas, na medida em que o Estado, desde que atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, faz uso da extrafiscalidade como forma de controle da economia interna, atuando na proteção do mercado nacional e no monitoramento da balança comercial. Ainda para a autora:

O IPI tem a característica fiscal, a qual tem por objetivo a arrecadação do imposto aos cofres públicos, possuindo a finalidade de pura arrecadação e bem como admite também a característica extra fiscal, que prestigia certas situações sociais, políticas ou econômicas as quais possuem tratamento diferenciado na tributação.

Não se pode esquecer também da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), exemplo nítido de tributo utilizado pela União, com a finalidade de financiar recursos para a desejada intervenção em determinados setores da economia¹⁶².

¹⁶¹ NAGIB, Luiza. IPI: critério material. 2010. 268 f. Tese (Doutorado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2010.

¹⁶² Art. 149 - Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

3.3 O tributo e suas classificações

Os tributos podem ser classificados de diversas formas, mas tal divisão não se trata de uma classificação jurídica, mas, sim, doutrinária.

Podem ser *vinculados* (quando decorrente de uma atuação estatal, tal qual a emissão de um passaporte, certidão etc.) ou *não vinculados* (decorrente de qualquer fato, desde que não seja uma atuação estatal, como vender mercadoria, importar um produto, auferir renda etc.).

Também podem ser os tributos classificados em *real* e *pessoal*.

Será *real* quando a hipótese de incidência encerra no seu aspecto material tudo o que de relevante ou importante pode haver para a configuração da hipótese de incidência. Geralmente, tem a base tributável relacionada com um bem, coisa, objeto ou operação, tal como ocorre com o ICMS (na venda de mercadoria), IPTU (ter a propriedade de um imóvel urbano), IPVA (ter a propriedade de um veículo automotor). Nestes casos, não se leva em consideração as características ou qualidades pessoais do contribuinte¹⁶³, pois ele tende a gravar “uma dada riqueza, ou uma situação, ou um ato econômico, sem levar em conta a pessoa que possui a riqueza a que se refere essa situação ou esse ato econômico”¹⁶⁴.

Nas palavras de Aliomar Baleeiro¹⁶⁵, “os impostos reais, como a própria etimologia da palavra explica, assentam sobre a materialidade da coisa com a abstração da pessoa do contribuinte final”.

Será considerado *pessoal* quando o próprio aspecto material da hipótese de incidência variar em função das condições pessoais do sujeito passivo, no qual poderá ocorrer modificações da base imponible. Neste caso, a ocorrência do fato gerador leva em consideração os aspectos subjetivos e pessoais do sujeito passivo, tal como ocorre no caso do Imposto de Renda, que considera, por exemplo, um valor de rendimento mínimo para a ocorrência de sua incidência e, em determinados casos,

¹⁶³ JARACH, Dino. **O fato imponible**: teoria geral do direito tributário substantivo. Tradução Dejalma Campos. 1. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1989, p. 176.

¹⁶⁴ DEODATO, Alberto. **Manual de ciências das finanças**. 12. ed. São Paulo: Edição Saraiva, 1971, p. 104.

¹⁶⁵ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 6. ed. Rio de Janeiro: 1985, p. 300.

tendo o sujeito passivo dependentes nos termos da legislação, poderá contar com deduções, considerando, então, as características pessoais daquele contribuinte.

Para Dino Jarach¹⁶⁶, “o imposto pessoal é aquele cuja quantidade do tributo se determina tendo em vista a pessoa do contribuinte”.

Aliomar Baleeiro¹⁶⁷, com a exatidão de sempre, assim ensina:

Em regra geral, só os impostos pessoais se ajustam adequadamente à aplicação de critérios progressivos medidos pela capacidade contributiva, se bem que esta se possa presumir da natureza, valor ou aplicação específica de determinada coisa, no sentido de que a possui, compra ou prefere o indivíduo de maiores recursos econômicos.

(...)

Os impostos pessoais, ou subjetivos, são regulados por critérios que contemplam a individualidade do contribuinte.

No caso específico do ICMS, objeto do presente trabalho, o mesmo tem a característica de *pessoal*, já que a norma tributária vincula o sujeito à prática do fato gerador, ainda que de forma indireta.

Podem, também, os tributos serem classificados de acordo com a repercussão do encargo econômico e, desta forma, serem qualificados como *diretos* ou *indiretos*. Geraldo Ataliba critica tal classificação por basear-se apenas em aspectos econômicos e que, então, seria irrelevante ao direito, cuja introdução doutrinária em terras nacionais se deu pelo fato de “nosso espírito de cópia dos autores italianos, para os quais tal distinção é importante”, e para nós, como tal classificação não é critério de repartição de competência, seria irrelevante¹⁶⁸.

De toda sorte, são tributos *diretos* aqueles em que o encargo econômico não admite o repasse a terceiros, ou seja, aquele que efetua o pagamento ao Estado é a mesma pessoa que efetivamente recolhe o tributo, o mesmo sujeito passivo. Isto ocorre, exemplificadamente, nos casos de IPTU, IPVA, IR etc.

São também considerados como impostos *diretos* aqueles que têm “a virtude de poder graduar diretamente à soma devida por um contribuinte, de conformidade

¹⁶⁶ DEODATO, 1971, *loc. cit.*

¹⁶⁷ BALEEIRO, *op. cit.*, p. 298.

¹⁶⁸ ATALIBA, Geraldo. **Elementos de direito tributário**: notas taquigráficas do III Curso de Especialização em Direito Tributário, realizado na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1978, p. 79.

com sua capacidade contributiva”¹⁶⁹, ou ainda aqueles que “gravam a pessoa, a renda e o capital, arrecadados por meio de listas nominativas ou lançamento, e que recaem sobre certos fatos permanentes periodicamente constatados”¹⁷⁰.

De forma diversa, tributos *indiretos* são aqueles que admitem o repasse do encargo econômico do tributo a terceiros. Há o contribuinte de direito (eleito pela norma legal), que é o responsável pelo recolhimento da exação aos cofres públicos, e, do outro lado, há o contribuinte de fato, que é quem efetivamente suporta o ônus econômico do tributo.

Alberto Deodato¹⁷¹ classifica impostos indiretos como aqueles “que gravame um ato ou um fato, ou um objeto, cobrado em virtude de tarifas pessoais e que recaem sobre certos fatos intermitentes, constatados dia a dia”.

É imposto indireto aquele que “liga o ônus tributário a um evento jurídico ou material e não dispõe de um parâmetro direto para apurar a capacidade econômica do contribuinte”¹⁷². Este é um caso clássico para o ICMS.

De forma exemplificativa, numa determinada venda de mercadoria, o contribuinte de direito é o vendedor (sujeito passivo), e o contribuinte de fato é o comprador ou consumidor, pois o valor do tributo está embutido no preço pago por este último.

A classificação pode ser em razão de sua função, sendo então de função *fiscal*, *extrafiscal* e *parafiscal*, muito embora “em nada se distinguem formalmente os tributos fiscais dos extrafiscais”¹⁷³.

A primeira delas é que melhor caracteriza a função dos tributos: a função fiscal é arrecadatória e concretiza a manutenção dos objetivos do Estado.

A segunda, a extrafiscal, contém a primeira, mas não como cerne orientador, já que a tributação extrafiscal levará consigo a ideia de orientar os interesses econômicos, sociais, ambientais, políticos e outros. A extrafiscalidade será orientada

¹⁶⁹ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 1986, p. 171.

¹⁷⁰ DEODATO, Alberto. **Manual de ciências das finanças**. 12. ed. São Paulo: Edição Saraiva, 1971, p. 96.

¹⁷¹ DEODATO, Alberto. **Manual de ciências das finanças**. 12. ed. São Paulo: Edição Saraiva, 1971, p. 96.

¹⁷² NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 1986, p. 171.

¹⁷³ ATALIBA, Geraldo. Regime jurídico da extrafiscalidade. **Revista Justitia**, MPSP, p. 112. Disponível em: <http://www.revistajustitia.com.br/revistas/4da63x.pdf>. Acesso em: 15 abr. 2022.

a renegar o caráter puramente arrecadatório, mas tentará, por objetivo, conduzir a sociedade mediante o estímulo ou desestímulo de determinadas condutas.

Por fim, a função parafiscal levará em conta a capacidade de arrecadar receita não destinada ao Estado, mas, sim, para entidades que atuam de forma equivalente ao Estado.

Em didática lição, Isabela Bonfá de Jesus¹⁷⁴ assim nos ensina, ao abordar a classificação dos tributos quanto à sua função:

(...) os tributos podem ter as seguintes funções: fiscal, extrafiscal e parafiscal.

A fiscalidade consiste no caráter fiscal que o tributo assume quando sua função tem fins arrecadatórios. A intenção é arrecadar, desvinculando-se de qualquer outra preocupação. Tal arrecadação tem por objeto manter todo o aparato estatal.

Já na extrafiscalidade, o tributo assume essa função quando o Estado não visa apenas à arrecadação, mas, também, intervir de uma forma ou de outra em determinado setor ou atividade – fins ordinatórios.

Visa, também, à correção de situações econômicas ou sociais, por exemplo, com a fixação de alíquotas altas para importação de mercadorias, quando existem similares nacionais. Usa-se o tributo para desestimular a importação. O contrário também é válido, o tributo pode ser utilizado para estimular certa atividade, região etc.

Na parafiscalidade, o tributo terá por objetivo a arrecadação de recursos para o custeio de atividade que, em princípio, não integram funções próprias do Estado, mas este as desenvolve através de entidades específicas.

O Estado auxilia essas pessoas jurídicas pelos fins eminentemente sociais que perseguem, atribuindo-lhes o direito subjetivo de arrecadar tributos e de usar a receita objetiva para os seus fins.

Essas funções do tributo deverão sempre estar em harmonia com o poder de regular para que uma determinada atividade econômica lícita não venha a ser prejudicada por instituição de um tributo ao ponto de fazê-la morrer.

Neste aspecto, pode colaborar a extrafiscalidade, disciplinando que através de um determinado tributo “o poder público poderá fomentar uma atividade, como poderá restringi-la ou até impedir uma atividade ilícita”¹⁷⁵.

Não obstante às classificações científicas e possíveis dos tributos, importa dizer que a classificação visa analisar e - quando possível - acentuar as semelhanças e

¹⁷⁴ JESUS, Isabela Bonfá de. **Manual de direito e processo tributário**. 5. ed. São Paulo: Thompson Reuters, 2019, p. 80.

¹⁷⁵ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 1986, p. 198.

diferenças entre elas, mas que, em verdade, nenhuma classificação terá o condão de ter a perfeição absoluta, pois análise partirá do ponto de vista e do ângulo de observador de quem a realizou.

Bom ressaltar o art. 4º do CTN, em que prescreve que “a denominação utilizada pelo legislador é inteiramente desprezível”, e também “não nos importa saber se o Estado vai usar o dinheiro para esta ou aquela finalidade”¹⁷⁶.

Art. 4º - A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

- I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;
- II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

3.4 Tributo como mecanismo de financiamento dos direitos fundamentais

A Constituição Federal de 1988 elenca o compromisso com o ideal de justiça social em diversos pontos. Seja no art. 3º, ao disciplinar os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil para a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, ou quando relembra o objetivo de erradicar a pobreza, a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais, dentre outros.

Como alcançar tão nobres e, ao mesmo tempo, tão distantes objetivos, senão com o auxílio da extrafiscalidade?

Neste contexto, a extrafiscalidade pode fornecer os contornos, mecanismos e instrumentos para usar a tributação na procura do balanceamento necessário entre a capacidade contributiva daquele que paga e o destino do dinheiro arrecadado.

O Estado necessita de receita para financiar o exercício de suas atividades e poderia fazer a captação através da atuação excepcional como um agente econômico através de monopólio, porém o faz através da arrecadação compulsória por intermédio dos tributos com o uso do cidadão, ora contribuinte.

¹⁷⁶ ATALIBA, Geraldo. **Elementos de direito tributário**: notas taquigráficas do III Curso de Especialização em Direito Tributário, realizado na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1978, p. 76.

Para fazer frente à necessária despesa pública, José Souto Maior Borges¹⁷⁷ entende que as finanças fiscais cumprem seu papel diante de tal demanda:

A doutrina econômico-impositiva tradicional da finança clássica sustenta que o ato financeiro e, predominantemente, ato de financiamento da despesa pública, limita o exercício da atividade financeira a utilização dos meios idôneos para satisfazer as necessidades públicas.

Essa atividade financeira do estado “é a procura de meios para satisfazer às necessidades públicas”, nas palavras de Alberto Deodato¹⁷⁸.

Apesar da função extrafiscal de um tributo, com alguma finalidade indutiva desejada pelo legislador, não se pode esquecer que, por se tratar de exação tributária, terá uma consequência arrecadatória, ainda que este não seja o principal objetivo de norma extrafiscal.

Daí a pensar na coexistência de caráter fiscal e extrafiscal na mesma norma. Nos dizeres de Ricardo Lobo Torres:

A extrafiscalidade, como forma de intervenção estatal da 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 tributárias¹⁷⁹.

Esta coexistência das finalidades também é compartilhada por Alfredo Augusto Becker¹⁸⁰, na seguinte manifestação:

(...) na construção jurídica de todos e de cada tributo, nunca mais estará ausente o finalismo extrafiscal, nem será esquecido o fiscal. Ambos coexistirão sempre - agora de um modo consciente e desejado - na construção jurídica de cada tributo; apenas haverá maior ou menor prevalência neste ou naquele sentido, a fim de melhor estabelecer o equilíbrio econômico-social do orçamento cíclico.

¹⁷⁷ BORGES, José Souto Maior. **Introdução ao Direito Financeiro**. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2005, p. 40.

¹⁷⁸ DEODATO, Alberto. **Manual de ciências das finanças**. 12. ed. São Paulo: Edição Saraiva, 1971, p. 1.

¹⁷⁹ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 17. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 187.

¹⁸⁰ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 597.

A utilização de tributo como mecanismo de financiamento dos direitos fundamentais é prerrogativa do Estado, que o faz, principalmente, através da função fiscal e arrecadatória, mas, caso o ente arrecadador pretenda provocar a indução ou coibição de algum tipo de comportamento, utilizará a função extrafiscal.

Financiar o cumprimento dos ditames constitucionais em relação aos direitos fundamentais, bem como a prestação dos serviços públicos descritos na Constituição, é função do tributo. Deve haver uma relação entre a receita e a despesa, e, por dada razão, valem as palavras de Heleno Taveira Torres¹⁸¹:

O sistema constitucional e a economia interagem como o propósito de gerar o bem-estar social. Por isso, não obstante a função fiscal dos tributos, alguns também são utilizados como instrumentos intervencionistas. O destino da arrecadação será sempre aquele tipicamente “fiscal”, ainda que cumpra outras funções legítimas de intervencionismo na economia ou na concretização dos fins constitucionais do Estado.

Em termos jurídicos, a “extrafiscalidade” pode ser concebida, quando muito, como uma tributação com fim “fiscal” (competência tributária), à qual são atrelados “motivos constitucionais” materiais de outras competências (da Constituição Econômica ou da Constituição Social, por exemplo), como concretização dos fins constitucionais do Estado, na forma e condições autorizadas pela própria Constituição.

A finalidade de qualquer tributo é financiar o Estado, gerando receita para custear suas despesas, e isto ocorre tanto para o tributo de finalidade fiscal como o extrafiscal.

É também, neste sentido, que vai a lição de Geraldo Ataliba, ao dispor que o tributo extrafiscal não visa apenas trazer recursos financeiros, mas também regular certos comportamentos no setor econômico, social, político, dentre outros.

(...) lembramos somente que hoje não há tributo que, de certa forma, não se preste a alguma finalidade extrafiscal. Na verdade, não é mais possível discernir, principalmente quanto aos impostos, até onde e quando vão os institutos fiscais e até onde os ordinatórios do

¹⁸¹ TORRES, Heleno Taveira. Relação entre constituição financeira e constituição econômica. *In*: LOBATO, Valter de Souza (coord.); DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo (org.); LEITE, Matheus Soares (org.). **Extrafiscalidade**: conceito, interpretação, limites e alcance. Belo Horizonte: Fórum, 2017, p. 129.

legislador. Efetivamente ambos caminham sempre juntos muitas vezes sem se excluírem reciprocamente¹⁸².

Daí porque dizer que uma determinada norma, fiscal ou extrafiscal, sempre trará consigo o efeito arrecadatário, eis ser inerente ao conceito de tributo a prestação pecuniária exigida compulsoriamente.

3.5 A regra matriz do ICMS

Principal fonte de receitas dos Estados e do Distrito Federal, o ICMS é o imposto que, embora tenha longa existência no Sistema Tributário Brasileiro, ainda padece de indefinições quanto à sua efetiva incidência (circulação física ou econômica), bem como hesitações sobre o alcance do princípio constitucional da não cumulatividade quanto ao direito ao crédito que os contribuintes podem se apropriar.

Para Paulo de Barros Carvalho¹⁸³, a norma tributária em sentido estrito é a que define a incidência fiscal, é aquela que prescreve a incidência. Desta forma, a norma instituidora do tributo diz-se Regra Matriz de Incidência Tributária (RMIT), e trataremos nas linhas que se seguem da RMIT do ICMS, de modo a amparar a correta análise para sua incidência, mediante metodologia para estabelecer corretamente seus critérios.

É de se lembrar que a sigla ICMS, descrito no art. 155, inciso II, da CF/88, outorgou aos Estados e ao Distrito Federal a competência tributária para criar impostos sobre “operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”, sendo, então, que tal imposto passa a ser exigido sobre mais de um tipo de situação.

É o pensar de Roque Antonio Carrazza¹⁸⁴, que encampa a seguinte lição, quando da análise da redação do citado inciso II do art. 155, da CF/88:

¹⁸² ATALIBA, Geraldo. Regime jurídico da extrafiscalidade. **Revista Justitia**, MPSP, p. 105. Disponível em: <http://www.revistajustitia.com.br/revistas/4da63x.pdf>. Acesso em: 15 abr. 2022.

¹⁸³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 264

¹⁸⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2022, p. 49

Em rigor, ICMS não passa de uma sigla, a hospedar, pelo menos, três impostos diferentes, a saber: (a) o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias (que compreende o que nasce da entrada de bens ou mercadorias importadas do exterior); (b) o imposto sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal; e (c) o imposto sobre prestações de serviços de comunicação.

O mesmo autor faz a devida ressalva de que, “sob certo aspecto, ainda se possa dizer que há mais dois impostos chamados ICMS”¹⁸⁵, complementando o seu pensamento, diz-se tratar-se (i) do imposto sobre a produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica e (ii) do imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.

Com ligeira diferença, Paulo de Barros Carvalho¹⁸⁶ também entende pela existência de três regras matrizes para o ICMS, o que resulta em admitir que existem três hipóteses de incidência e três consequências:

- a) realizar operações relativas à circulação de mercadorias;
- b) prestar serviços de comunicação, mesmo que se iniciem no exterior, prestações essas que deverão concluir-se ou ter início dentro dos limites territoriais dos Estados ou do Distrito Federal, identificadas as prestações no instante da execução, da geração ou da utilização dos serviços correspondentes;
- c) prestar serviços de transporte interestadual ou intermunicipal.

Para fins de nosso estudo, consideraremos os três primeiros núcleos distintos do ICMS (na esteira de pensamento do Roque Carrazza e Paulo de Barros Carvalho), e, dentre eles, elegemos o que incide sobre as operações mercantis, por ser o mais economicamente relevante e que tem maior campo para o emprego da extrafiscalidade.

Diante deste corte metodológico, necessário se faz trazer, de início, a oportuna lição de José Souto Maior Borges¹⁸⁷, para a definição de mercadoria:

¹⁸⁵ *Ibid.*, nota de rodapé n. 3.

¹⁸⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 7. ed. rev. São Paulo: Noeses, 2018, p. 753

¹⁸⁷ BORGES, José Souto Maior. **Questões Tributárias**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 85

Mercadoria é o bem móvel, que está sujeito à mercancia, porque foi introduzindo no processo circulatório econômico. Tanto que o que caracteriza, sob certos aspectos, a mercadoria é a destinação, porque aquilo é mercadoria, no momento que se introduz no ativo fixo da empresa, perde esta característica de mercadoria, podendo ser reintroduzido no processo circulatório, voltando a adquirir, conseqüentemente, essa conotação de mercadoria.

Assim, para a análise da RMIT do ICMS sobre operações com mercadoria, devemos analisar seus cinco critérios, sendo três na hipótese antecedente, e dois no conseqüente.

A hipótese (descrita na norma tributária), quando ocorrida, desencadeia uma conseqüência, ou seja, aquele fato gerador descrito (circulação econômica de mercadoria, por exemplo), e a conseqüência será o nascimento da obrigação tributária. Assim, na hipótese de incidência, tem-se a figura do descritor (que vai designar o antecedente normativo); e, na conseqüência, tem-se o prescritor (que vai indicar seu conseqüente).

Partindo para a análise dos três primeiros critérios do antecedente, temos os critérios: material, temporal e espacial. Para o primeiro deles, o critério material será o comportamento de vender mercadoria. O critério temporal condicionará o ato de vender mercadoria no tempo, com a definição exata do nascimento da obrigação tributária. Chegando-se ao último critério, o espacial, busca-se identificar em qual espaço territorial do Estado ou Distrito Federal ocorreu a operação mercantil.

Para a análise da RMIT em relação à “venda de mercadoria”, utilizando a Lei Complementar do ICMS n. 87/1996, tem-se que o critério material consiste em realizar “operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares”, conforme o art. 2º, inciso I. Para a definição do critério temporal, busca-se o exato momento em que a obrigação tributária nasce, qual seja, a “saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte”, conforme art. 12, inciso I, e, por fim, o critério espacial, com a identificação do “local da operação” onde se encontre o estabelecimento vendedor das mercadorias, de acordo com o art. 11, inciso I, alínea “a”.

Em continuidade, passemos a analisar os dois critérios do conseqüente: pessoal e quantitativo. O primeiro deles terá o condão de definir as partes envolvidas

naquela relação jurídica tributária, sendo, via de regra, o contribuinte (devedor) e o Fisco (credor). O critério quantitativo será o ingrediente responsável pela mensuração, o valor da obrigação tributária, definindo a base de cálculo e a alíquota a ser aplicada.

Continuando com a utilização da Lei Complementar do ICMS n. 87/1996, o critério pessoal terá, de um lado, o contribuinte (sujeito passivo), cuja definição de contribuinte “é qualquer pessoa, física ou jurídica que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria...”, de acordo com o art. 4º; e, de outro lado, o sujeito ativo, Estado ou Distrito Federal, ente público a quem foi atribuída a competência tributária para cobrar o ICMS.

Para o critério quantitativo, a Lei Complementar do ICMS n. 87/1996 determina que a base de cálculo é, no caso de “saída de mercadoria”, “o valor da operação”, conforme o art. 13, inciso I. Para fins de estabelecimento da alíquota, a Lei do ICMS do Estado de São Paulo prevê 18% para as operações internas, de acordo com o art. 34, inciso I.

3.6 O ICMS e a extrafiscalidade

A esta altura é importante ressaltar um corte epistemológico na escolha de abordar, no presente trabalho, somente os impostos e não as contribuições ou taxas, tendo em vista que esta primeira espécie tributária é a mais representativa em nosso ordenamento jurídico.

Em nosso entendimento, outras espécies tributárias, à exceção dos impostos, tem um menor campo para o uso da extrafiscalidade, com mais restrições e possibilidades, daí que “os impostos oferecem campo de eleição da extrafiscalidade”¹⁸⁸.

No imposto, é perfeitamente possível extrair a vocação extrafiscal, ainda que o ICMS, por exemplo, classificado como imposto indireto e cuja regra matriz constitucional não permite que tenha caráter pessoal e que seja graduado segundo a

¹⁸⁸ ATALIBA, Geraldo. Regime jurídico da extrafiscalidade. **Revista Justitia**, MPSP, p. 115. Disponível em: <http://www.revistajustitia.com.br/revistas/4da63x.pdf>. Acesso em: 15 abr. 2022.

sua capacidade econômica, influencie o comportamento da sociedade, caso lhe seja aplicado alguma regra desonerativa¹⁸⁹.

A escolha pela abordagem do imposto também passa pelo fato de que incidem sobre a grande e esmagadora incidência das atividades, tais como o comércio exterior (Imposto de Importação e Imposto de Exportação); sobre a renda (Imposto de Renda); produção industrial (Imposto sobre Produtos Industrializados); movimentações financeiras (Imposto sobre Operações Financeiras); sobre a propriedade rural (Imposto sobre a propriedade Territorial Rural); propriedade urbana (Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana); veículos automotores (Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores); sobre transmissão (Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação e Imposto sobre Transmissão de Bens Inter Vivos); sobre o consumo (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços), prestação de serviços (Imposto sobre Serviços) e o ainda não regulamentado sobre grandes fortunas (Imposto sobre Grandes Fortunas).

Também a opção por abordar somente impostos é que se reconhece nesta espécie tributária a maior aptidão para o emprego da extrafiscalidade, além de que o imposto “é campo preferencial para a consecução da extrafiscalidade, atuando diretamente na indução ou desestímulo de comportamentos”¹⁹⁰.

Reconhece-se que “os impostos constituem-se justamente na espécie tributária mais apta à instrumentalização de objetivos extrafiscais”¹⁹¹. O pretendido foco nos impostos também pode ser assim justificado:

(...) impostos são espécies tributárias que se distinguem das demais por causa de sua hipótese tributária (tributo não vinculado) e da destinação do produto de sua arrecadação (despesas gerais do Estado). Sua conformação legal não se faz exclusivamente a partir de normas com função arrecadadora, cuja justificação é a necessidade de o Estado obter recursos para suprir as exigências coletivas, mas também ali atuam normas indutoras¹⁹².

¹⁸⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. A progressividade na ordem tributária. **Revista de Direito Tributário**, v. 64. São Paulo: Malheiros Editores, 1994, p. 45.

¹⁹⁰ CARAVELLI, Flávia Renata Vilela. **Extrafiscalidade: (re)construção conceitual no contexto do Estado Democrático de Direito e aplicações no Direito Tributário**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2015, p. 80.

¹⁹¹ BERTI, Flávio de Azambuja. **Impostos: extrafiscalidade e não confisco**. 3. ed. Curitiba: Juruá, 2009, p. 44.

¹⁹² SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 222.

A presente análise se concentrará notadamente no ICMS, e terá como foco avaliar o uso da extrafiscalidade em importante instrumento de arrecadação, sendo certo que “a extrafiscalidade (entendida como a utilização da atividade tributária para fins ordinatórios) pode ser adotada em qualquer imposto para estimular ou desestimular comportamentos”¹⁹³, muito embora nossa escolha foi especificamente para o ICMS.

O ICMS está disciplinado no art. 155, Inciso II, da Constituição Federal, nos seguintes termos:

Art. 155 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
 (...)

 II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

O atual ICMS supra descrito, “presta-se perfeitamente para ser posto a serviço da extrafiscalidade”, diferentemente do antigo ICM, que era um tributo uniforme e utilizado como instrumento de fiscalidade.¹⁹⁴

Numa rápida digressão histórica, o atual ICMS teve como origem o “Imposto sobre Vendas e Consignações” (IVC), que, pelos estudos de Alberto Deodato¹⁹⁵, remontam os tempos romanos, quando o Imperador César Augusto determinou a cobrança de 1% sobre as mercadorias expostas à venda e seu aperfeiçoamento - continua o autor - veio da reprodução dos modelos alemão e francês.

O IVC foi instituído pela Lei n. 4.625/1922, mas só passou a ser regulado em nível constitucional com a Carta de 1934¹⁹⁶, atribuindo-o privativamente aos Estados, e, com a Constituição de 1946, manteve-se a mesma redação.

¹⁹³ CARRAZZA, Elizabeth Nazar. **Progressividade e IPTU**. 1. ed. Curitiba: Juruá, 1996, p. 110.

¹⁹⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 497.

¹⁹⁵ DEODATO, Alberto. **Manual de ciências das finanças**. 12. ed. São Paulo: Edição Saraiva, 1971, p. 242.

¹⁹⁶ Art. 8º - Também compete privativamente aos Estados:

I - decretar impostos sobre:

(...) e) vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive os industriais, ficando isenta a primeira operação do pequeno produtor, como tal definido na lei estadual.

Com a revogação da Constituição de 1946 pela de 1967, o IVC foi substituído, dando lugar ao ICM - “Imposto sobre Circulação de Mercadorias”, mediante competência repartida entre a União¹⁹⁷ e os Estados e ao Distrito Federal¹⁹⁸.

Finalmente, com a CF/1988, o ICM tem uma forte alteração, passando a denominar-se “Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços” – ICMS, principal fonte de receita dos Estados e do Distrito Federal.

E é, portanto, o ICMS o eleito como protagonista para o presente trabalho, mediante uma análise mais material do emprego da extrafiscalidade no ordenamento jurídico brasileiro e, ainda mais específico, nosso exame se dará mediante a apreciação do ICMS do estado de São Paulo, em virtude de que tal imposto paulista representa grande parcela do total arrecadado no Brasil.

A Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo divulga, através dos “Relatórios da Receita Tributária”, informações e análises do comportamento dos recolhimentos dos tributos estaduais, notadamente ao que nos interessa ao ICMS.

Em referido relatório¹⁹⁹, no capítulo 3, encontram-se as estatísticas de referência, que “demonstram o comportamento da atividade econômica e da arrecadação estadual sob diferentes aspectos, estabelecendo quadro estatístico e histórico, em conformidade com o objetivo de transparência da Secretaria da Fazenda de São Paulo”. Deste mesmo relatório, agora partindo da tabela 1.2a, extraímos os valores da receita tributária de ICMS, em valores reais, em que, através do uso de deflator com base no IPCA/IBGE, é possível comparar os valores arrecadados de diferentes períodos em mesmas bases, vez que o deflator irá trazer a valores presentes as arrecadações de períodos passados, possibilitando uma análise sem o efeito corrosivo da inflação ao longo do tempo.

¹⁹⁷ Art. 22 - Compete à União decretar impostos sobre:

VIII - produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos;

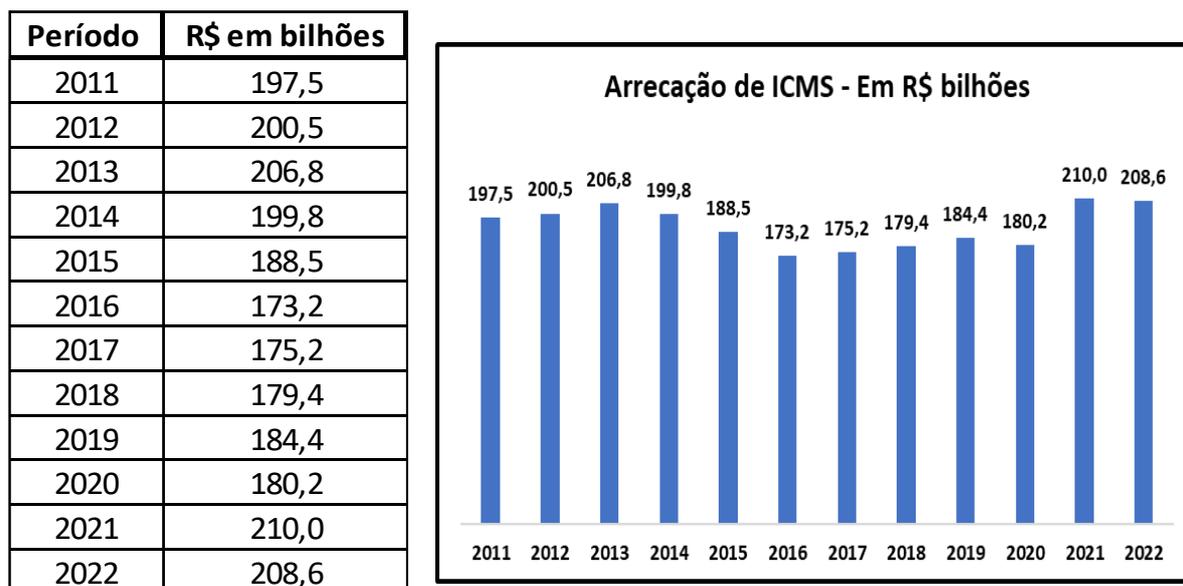
(...) X - extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais do País.

¹⁹⁸ Art. 24 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal decretar impostos sobre:

II - operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes.

¹⁹⁹ Disponível em: <https://portal.fazenda.sp.gov.br/acessoinformacao/Paginas/Relat%C3%B3rios-da-Receita-Tribut%C3%A1ria.aspx>. Acesso em: 12 out. 2021.

Gráfico 1 - Arrecadação do ICMS – 2011 a 2022 (em R\$ bilhões)



Fonte: Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo.

Com base nas informações acima, é possível notar o alto volume de arrecadação que o ICMS representa no Estado de São Paulo, e mesmo considerando o menor valor (2016) e o maior (2021), a diferença entre um e outro é de pouco mais de 17,5%.

Como o ICMS tem uma alta arrecadação, mesmo considerando os diversos entes federados, por vezes é utilizado como forma de aumentar a receita, que é preponderante e a principal fonte de custeio de suas respectivas atividades estatais, desencadeando a interminável Guerra Fiscal entre os mesmos.

O ICMS, tal qual um imposto sobre o consumo, “é a expressão mais viva do imposto indireto”, e pode ser considerado como “o mais forte baluarte das receitas públicas”, por possuir “profunda fiscalidade”²⁰⁰.

A extrafiscalidade, nas palavras de Fernanda Mara Pacobahyba, “é velha conhecida das políticas tributárias, que, normalmente, já a utilizavam com vistas à proteção do mercado nacional”²⁰¹, como é o caso do ICMS devido na operação de importação.

²⁰⁰ DEODATO, Alberto. **Manual de ciências das finanças**. 12. ed. São Paulo: Edição Saraiva, 1971, p. 184.

²⁰¹ PACOBAHYBA, Fernanda Mara de Oliveira Carneiro. **Simple Nacional e extrafiscalidade: o microempreendedor individual no direito tributário nacional**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2014, p. 68.

A autora faz interessante e resumida abordagem na sistematização do ICMS, e, em relação ao Confaz, descreve tratar-se de órgão cuja finalidade é promover ações necessárias à elaboração de políticas e harmonização de procedimentos e normas inerentes ao exercício da competência tributária dos Entes Tributantes, além de colaborar com o Conselho Monetário Nacional na fixação da política de Dívida Pública Interna e Externa dos Estados e do Distrito Federal, e na orientação às instituições financeiras públicas estaduais. Nesta mencionada atuação, o Confaz acaba por fazer uso da extrafiscalidade, selecionando mercadorias e produtos que terão normas desonerativas, mediante a concessão de incentivos (nas diversas modalidades existentes).

Continua a autora, quando descreve a composição do Confaz:

É um fórum colegiado, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, nos termos do Decreto n. 7.482, de 16 de maio de 2011. Dentre as suas atribuições, ressalta-se a celebração de convênios para efeito de concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais do imposto de que trata o Inciso II, do art. 155 da Constituição (ICMS), de acordo com o previsto no § 2º, Inciso XII, alínea “g”, do mesmo artigo e com a Lei Complementar n. 24, de 07 de janeiro de 1975.

Apesar de o ICMS ser o imposto de competência estadual, há a necessidade de se padronizarem determinados aspectos a ele inerentes, tais como as alíquotas a serem utilizadas nas operações interestaduais, bem como fixar limite às alíquotas nas operações internas. Ademais, a fim de evitar a tão debatida “guerra fiscal”, os benefícios quanto a esse imposto só poderão ser concedidos após manifestação prévia dos entes políticos em virtude do pacto federativo.

Como as isenções, reduções de base de cálculo, concessão de créditos presumidos ou outorgados, ou ainda de quaisquer outros incentivos fiscais devem obedecer à Lei Complementar n. 24/75²⁰², o Confaz preenche tal lacuna quando

²⁰² Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.

Parágrafo Único - O disposto neste artigo também se aplica:

I - à redução da base de cálculo;

II - à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros;

III - à concessão de créditos presumidos;

IV - a quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus.

padroniza e expede normas com a anuência de todas as Unidades da Federação, mediante a celebração de Convênio ICMS, com a proposta de favorecer ou estimular determinadas condutas.

Como já dito em tópico anterior (item 3.4), por força do art. 34, §§ 4º e 5º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), a Lei Complementar n. 24/75 foi recepcionada pela vigente Constituição.

Desta forma, quando a Carta Política atribui a um ente tributante competente a instituição e cobrança de um tributo, também outorga idêntica competência para exonerá-lo.

Sem embargo, no caso do ICMS, os Estados e o Distrito Federal detêm a competência privativa para instituir e cobrar, mas a desoneração, através de benefícios fiscais (em sentido *lato sensu*), deve observar os preceitos da Lei Complementar n. 24/1975, que exige a formalização por meio de Convênios.

Apesar da inegável vocação fiscal do ICMS no que se refere a fiscalidade, é possível identificar seu caráter nitidamente extrafiscal, na qual, muito embora seja a principal fonte de receita dos entes federados, a busca pela justiça fiscal tributária, leva o Poder Executivo a valer-se da indução de determinados e desejados comportamentos.

De acordo com Liam Murphy e Thomas Nagel²⁰³, essa justiça fiscal pode ser alcançada através da extrafiscalidade:

A justiça tributária tem que ser inserida em um contexto global da justiça social e dos objetivos legítimos do governo. Sendo assim, não podemos afirmar como princípio fixo e imutável que as pessoas com a mesma renda ou nível de bem-estar pré-tributário têm que pagar os mesmos impostos.

Com isto, vale dizer que o uso da extrafiscalidade se mostra eficaz para a consecução e efetivação das políticas públicas, de forma a influenciar o

²⁰³ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade privada**: os impostos e a justiça. Tradução Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 54 *apud* GONÇALVES, Everton das Neves; AZEVEDO, Lyza Anzanello. Disponível em: <https://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:ebjxQrX1agwJ:https://www.indexlaw.org/index.php/direitotributario/article/download/6660/pdf&cd=1&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=br>. Acesso em: 25 mar. 2023.

comportamento dos contribuintes, com a finalidade diversa da mera arrecadação tributária²⁰⁴.

3.7 O ICMS e seu regulamento

Considerando nosso desejo em tecer comentários exclusivamente em relação ao ICMS e o regramento dele contido na legislação paulista, pelos motivos antes expostos, embora nossa análise se inicie pelas imunidades do ICMS constantes na Constituição Federal de 1988, partindo, de forma hierárquica, para as isenções das leis complementares, sendo seguido pelo estudo das leis ordinárias paulistas, não deixaremos de examinar e utilizar o Regulamento do ICMS para exemplificar o uso da extrafiscalidade, e, portanto, será este também a nossa base metodológica.

O uso do Regulamento no direito tributário brasileiro é tema de célebre obra de Roque Antonio Carrazza²⁰⁵, fruto da tese de seu doutoramento, que nos ensina que o decreto é um veículo que exerce o *ordinance power* de que é investido o Chefe de Estado pela Constituição Federal de 1988²⁰⁶, ou ainda o Chefe do Executivo Estadual²⁰⁷.

Relembra o autor que, por óbvio, os regulamentos não podem inovar em nenhuma matéria reservada à lei, já que servem apenas como instrumentos de aplicação desta.

²⁰⁴ LOBATO, Valter de Souza; LEITE, Matheus Soares. A extrafiscalidade como fator essencial para o alcance da justiça distributiva em tempos de crise. *In*: LOBATO, Valter de Souza (coord.); DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo (org.); LEITE, Matheus Soares (org.). **Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance**. Belo Horizonte: Fórum, 2017, p. 194.

²⁰⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **O regulamento no direito tributário brasileiro**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1981, p. 9.

²⁰⁶ Art. 84 - Compete privativamente ao Presidente da República:

(...) IV - sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução.

²⁰⁷ Art. 47 - Compete privativamente ao Governador, além de outras atribuições previstas nesta Constituição:

(...) III - sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como, no prazo nelas estabelecido, não inferior a trinta nem superior a cento e oitenta dias, expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução, ressalvados os casos em que, nesse prazo, houver interposição de ação direta de inconstitucionalidade contra a lei publicada.

O Código Tributário Nacional preceitua que os decretos estão compreendidos na expressão “legislação tributária”, juntamente com outras espécies de normas²⁰⁸, bem como ordena que os Poderes Executivos das três esferas devem consolidar em texto único a normatização de cada um dos tributos, e ainda a cada ano²⁰⁹.

Desta forma, estes decretos regulamentares servem de baliza para a aplicação do conteúdo de uma norma maior, a lei. Nas palavras de Luciano Amaro, encontramos²¹⁰:

Via de regra, as leis que se destinam à aplicação pelos agentes da administração pública costumam ser explicitadas por regulamentos, baixados pelo Chefe do Poder Executivo, os quais se prestam a orientar os funcionários administrativos na aplicação da lei.

Sendo assim, ao abordarmos doravante as hipóteses e modalidades da extrafiscalidade constantes em nosso ordenamento jurídico, utilizaremos também o respectivo Regulamento do ICMS do estado de São Paulo para apresentar nossa ideia.

²⁰⁸ Art. 96 - A expressão “legislação tributária” compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

²⁰⁹ Art. 212 - Os Poderes Executivos federal, estaduais e municipais expedirão, por decreto, dentro de 90 (noventa) dias da entrada em vigor desta Lei, a consolidação, em texto único, da legislação vigente, relativa a cada um dos tributos, repetindo-se esta providência até o dia 31 de janeiro de cada ano.

²¹⁰ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 190.

4 A EXTRAFISCALIDADE E SUAS TÉCNICAS DE APLICABILIDADE

A cada ente tributante só lhe cabe o tributo que fora expressamente atribuído pelo Poder Constituinte e desde que observadas as devidas competências e restrições constantes no capítulo destinado ao Sistema Tributário Nacional, através dos artigos 145 a 169, da Constituição Federal.

No uso desta atribuição, o Estado exercita o poder de tributar, pautado, invariavelmente, por outras condutas e limitações explícitas ou implícitas no texto constitucional. E, ao exercitar tal prerrogativa política, o faz através de uma escolha quanto à técnica a ser empregada, já que, por vezes, um tributo pode ser instituído e não estar relacionado, diretamente, a fazer frente a uma despesa estatal, mas, sim, pretender estimular (ou não) determinados comportamentos. Aqui estamos diante da extrafiscalidade.

Roque Carrazza conceitua extrafiscalidade como o “emprego dos meios tributários para fins não fiscais, mas ordinatórios, isto é, para disciplinar comportamentos de virtuais contribuintes, induzindo-os a fazerem ou a deixarem de fazer alguma coisa”²¹¹.

Neste sentido, a extrafiscalidade, “além de se revelar como instrumento de legitimação do Estado Social, apresenta-se como um método democrático para o desempenho das funções e inerentes ao poder de tributar”²¹².

Assim o é quando, exemplificadamente, à União é atribuída a competência privativa para legislar sobre comércio exterior²¹³, com o reconhecimento da possibilidade de a mesma influenciar na economia, através de regramento do comércio exterior, mediante aplicação da extrafiscalidade, promovendo tributação protetiva ou defensiva, mediante lei federal. Assim já nos ensinava Aliomar Baleeiro²¹⁴.

²¹¹ CARRAZZA, Roque Antonio. A progressividade na ordem tributária. **Revista de Direito Tributário**, v. 64. São Paulo: Malheiros Editores, 1994, p. 45.

²¹² BICALHO, Guilherme Pereira Dolabella. **Extrafiscalidade tributária: pós-modernidade e legitimação do Estado Social Brasileiro**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2014, p. 181.

²¹³ Art. 22 - Compete privativamente à União legislar sobre:

(...) VIII - comércio exterior e interestadual;

²¹⁴ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 6. ed. Rio de Janeiro: 1985, p. 205.

Classificando a extrafiscalidade como “o emprego dos instrumentos tributários – evidentemente, por quem os tem à disposição – como objetivos não fiscais, mas ordinatórios”²¹⁵, Geraldo Ataliba assim sintetiza o conceito.

Considerando que o objetivo precípua de um tributo seja promover a arrecadação de receita para os fins públicos a que se destinam os mesmos, tal arrecadação pode se desenvolver com maior ou menor intensidade, aplicando-se (ou não) a extrafiscalidade como fator influenciador em referida arrecadação monetária.

No dizer de Roque Carrazza, os tributos “(...) são instituídos com o fito de prover de dinheiro os cofres públicos, para que o Estado tenha os meios necessários à consecução dos fins que lhe são assinalados pela Constituição e pelas leis”²¹⁶.

Quando o Estado pretender flexibilizar ou enrijecer a tributação sobre determinado bem, operação ou contribuinte, pode valer-se da extrafiscalidade, manipulando tanto a alíquota, bem como a base de cálculo, ou, ainda, através da imunidade, isenção, diferimento, suspensão ou mediante o emprego de incentivos fiscais, no sentido amplo do vocábulo.

O emprego da extrafiscalidade não significa perda de arrecadação, mas, ao contrário, pode ser sinônimo de incremento na receita dos entes tributantes. Roque Carrazza²¹⁷ assim ensina:

Há extrafiscalidade quando o legislador, em nome do interesse coletivo, aumenta ou diminui as alíquotas e/ou as bases de cálculo dos tributos, com o objetivo principal de induzir os contribuintes a fazer ou deixar de fazer alguma coisa. Por aí se vê que a extrafiscalidade nem sempre causa perda de numerário; antes, pode aumentá-lo, como, por exemplo, quando se exacerba a tributação sobre o consumo de cigarros.

Não é moderna a percepção de que a “concepção do tributo como meio de obtenção de recursos avançou-se para a ideia de que ele pode e deve ser utilizado

²¹⁵ ATALIBA, Geraldo. Regime jurídico da extrafiscalidade. **Revista Justitia**, MPSP, p. 101. Disponível em: <http://www.revistajustitia.com.br/revistas/4da63x.pdf>. Acesso em: 15 abr. 2022.

²¹⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **Imposto sobre a renda** (perfil constitucional e temas específicos). 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

²¹⁷ *Idem*. **Curso de direito constitucional tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 101 - nota de rodapé n. 96.

para favorecer a realização dos mais elevados objetivos sociais, econômicos e políticos”²¹⁸.

Nos subitens que se seguem, com grande esforço, tentaremos enumerar as técnicas possíveis de efetivação da extrafiscalidade, mas a contar com a capacidade inventiva do legislador em utilizar sinônimos vez ou outra (v.g. benefício fiscal, incentivo fiscal, subvenção etc.) tal fato, dificulta - e muito - uma relação taxativa.

Nesta mesma linha de pensamento, BOMFIM²¹⁹ exprime:

A própria Constituição Federal, em seus arts. 150, § 6º, 151, I e 155, § 2º, XII, “g”, considera a existência de “subsídios”, “isenções”, “reduções de base de cálculo”, “concessões de créditos presumidos”, “anistias” e “remissões”, “incentivos fiscais” e “benefícios fiscais”, no que a doutrina e a legislação infraconstitucional complementam “diferimentos”, “fixação de alíquota zero”, “diferimentos com desconto na antecipação do pagamento”, entre outros.

Isto porque o texto constitucional citado acima demonstra que até mesmo o legislador constituinte utilizou-se de diversas nomenclaturas, dignas de transcrição:

Art. 150 - (...)

(...) § 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g. (grifo nosso)

(...)

Art. 151 - É vedado à União:

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País; (grifo nosso)

(...)

Art. 155 - (...)

(...) § 2º O imposto previsto no Inciso II atenderá ao seguinte:

(...) XII - cabe à lei complementar:

²¹⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **Imposto sobre a renda** (perfil constitucional e temas específicos). 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 142.

²¹⁹ BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade**: identificação, fundamentação, limitação e controle. São Paulo: Noeses, 2015, p. 110.

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

(grifo nosso)

Como o ICMS foi o eleito para ser o tributo principal de nossa análise e em reforço de que as formas de extrafiscalidade podem conter denominações diversas, importante ressaltar que o próprio sistema do direito positivo, em especial o Convênio ICMS n. 190²²⁰, de 15 de dezembro de 2017, traz uma extensiva relação das espécies de incentivos fiscais, no § 4º da Cláusula Primeira. Vejamos:

Cláusula primeira – (...)

§ 4º Para os fins do disposto neste convênio, os benefícios fiscais concedidos para fruição total ou parcial, compreendem as seguintes espécies:

I - isenção;

II - redução da base de cálculo;

III - manutenção de crédito;

IV - devolução do imposto;

V - crédito outorgado ou crédito presumido;

VI - dedução de imposto apurado;

VII - dispensa do pagamento;

VIII - dilação do prazo para pagamento do imposto, inclusive o devido por substituição tributária, em prazo superior ao estabelecido no Convênio ICM 38/88, de 11 de outubro de 1988, e em outros acordos celebrados no âmbito do CONFAZ;

IX - antecipação do prazo para apropriação do crédito do ICMS correspondente à entrada de mercadoria ou bem e ao uso de serviço previstos nos arts. 20 e 33 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996;

X - financiamento do imposto;

XI - crédito para investimento;

XII - remissão;

XIII - anistia;

XIV - moratória;

XV - transação;

XVI - parcelamento em prazo superior ao estabelecido no Convênio ICM 24/75, de 5 de novembro de 1975, e em outros acordos celebrados no âmbito do CONFAZ;

XVII - outro benefício ou incentivo, sob qualquer forma, condição ou denominação, do qual resulte, direta ou indiretamente, a exoneração, dispensa, redução, eliminação, total ou parcial, do ônus do imposto devido na respectiva operação ou prestação, mesmo que o cumprimento da obrigação vincule-se à realização de operação ou prestação posterior ou, ainda, a qualquer outro evento futuro.

²²⁰ Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV190_17. Acesso em: 03 abr. 2023.

Pelo até que exposto, é de se ver que a identificação de benefícios fiscais em sentido *lato* é algo intrincado. Ao tratar de benefícios fiscais, Celso de Barros Correia Neto²²¹, assim expõe:

Deixando de lado um sentido amplíssimo e vulgar em que se emprega a expressão para indicar qualquer favorecimento do contribuinte, independentemente de forma e finalidade, apontaremos aqui dois usos para a expressão “incentivo fiscal”, um mais amplo e outro mais restrito ponto.

Em sentido amplo, emprega-se a expressão para designar quaisquer disposições especiais inseridas, entre as regras tributárias, com o objetivo de favorecer e estimular atividades privadas consentâneas ao interesse público. (...)

Numa segunda acepção, mais restrita e usual, tomam-se incentivos fiscais como disposições especiais de direito tributário que reduzem a carga fiscal, mediante alteração da obrigação principal, a fim de favorecer atividades privadas consentâneas ao interesse público. Nesse uso, incentivo e renúncia fiscal estão inevitavelmente conectados. O exemplo mais ilustrativo e conhecido são as isenções extrafiscais.

É de Heleno Taveira Tôres²²², a lição de que “todo incentivo fiscal concedido sob amparo constitucional é legítimo, enquanto nutre-se do desígnio de reduzir desigualdades e promover o bem comum, como o desenvolvimento nacional ou regional”

O mesmo autor aduz que incentivo fiscal (no sentido *lato* do termo), não se constitui em vantagem ou favor fiscal, pois o artigo 174²²³ do Texto Maior determina que o Estado deve na condição de “agente normativo e regulador da atividade econômica” atuar no “incentivo e planejamento”, como fomentador do desenvolvimento econômico.

Aquele que tem poderes para instituir, tem poderes para exonerar. A aplicação da extrafiscalidade pode valer-se de medidas fiscais que visem excluir, total ou

²²¹ CORREIA NETO, Celso de Barros. **O avesso do tributo: incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro**. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2016, p. 132.

²²² TÔRES, Heleno Taveira. **Incentivos fiscais na Constituição e o “crédito-prêmio de IPI”**. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; VALADÃO, Marco Aurélio Pereira (Org.). **IPI: temas constitucionais polêmicos**. Belo Horizonte: Fórum, 2009. p. 425

²²³ Art. 174 - Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado.

parcialmente, o crédito tributário, ou, ainda, outras que alterem esse crédito tributário de diversas naturezas, com o fim de incentivar ou não determinada ação desejada.

A concessão de algum tipo de desoneração tributária que tenha por finalidade o atingimento de um dos parâmetros contidos da Constituição Federal, como, por exemplo, garantir o desenvolvimento nacional, erradicar a pobreza, reduzir as desigualdades regionais, dentre outros, não pode restar dúvida que a extrafiscalidade, analisada sob tal perspectiva, passa a ser perfeitamente constitucional.

Luís Eduardo Shoueri²²⁴ também faz alusão ao pensamento de Geraldo Ataliba, complementando que “sendo inerente ao tributo incidir sobre a economia”, a extrafiscalidade é caracterizada por seu uso deliberado, visando finalidades regulatórias dos comportamentos sociais em matéria econômica, social e política.

Assim como já dito, os incentivos fiscais representam uma das formas da manifestação de extrafiscalidade, assim como é, também, a falta de incentivo fiscal, ou, nas palavras de Elizabeth Nazar Carrazza²²⁵, um *desestímulo* fiscal.

A extrafiscalidade pode ser exercida através de incentivos ou de desestímulos fiscais. Através de incentivos fiscais, o poder público, reduzindo ou eliminando o determinado imposto, objetiva estimular os contribuintes a desempenharem certas atividades. De outro lado, ao agravar alíquotas tributárias, desestimula condutas consideradas lícitas, mas não convenientes, sob o aspecto econômico, político ou social.

Isto se dá, como lembra a citada autora, na hipótese, por exemplo, de induzir contribuintes a não assumir a conduta de importar produtos voluptuários, como perfumes, em que se busca, com elevadas alíquotas do imposto de importação, não propriamente aumentar a receita tributária, mas, sim, inibir ou desestimular a intenção em sua aquisição do mercado externo, e, ainda, adicionalmente, proteger a indústria nacional.

²²⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 33.

²²⁵ CARRAZZA, Elizabeth Nazar. **Progressividade e IPTU**. 1. ed. Curitiba: Juruá, 1996, p. 82.

As normas indutoras de comportamento são amplamente utilizadas como forma de concessão de benefícios ou incentivos fiscais, já que promovem a desoneração tributária de forma específica no campo infraconstitucional²²⁶.

De forma geral, qualquer tipo de ação que vise a redução da carga tributária, que, de forma parcial ou total, exclua o crédito tributário, possui a finalidade desejada pelo autor da norma.

O fato é que as exonerações tributárias de cunho extrafiscal, por meio de incentivos - sejam elas chamadas isenções, reduções, favores, estímulos ou devolução do imposto pago - são expedientes que, acompanhados de outras medidas, só se completam quando adotados pelo poder nacional ou estejam dentro do contexto deste²²⁷.

Quando se dá ao contribuinte, em geral, a liberdade de conduzir seus negócios, nota-se uma sensação mais amena no cumprimento da obrigação tributária ou, como bem leciona Roque Carrazza²²⁸:

Deveras, de há muito se percebeu que a lei tributária é mais bem obedecida quando, em lugar de determinar condutas, vale-se de meios mais sutis de influenciá-las, outorgando aos contribuintes subvenções, isenções, créditos presumidos, bonificações etc.

Há tempos que o uso dos incentivos fiscais como forma de estimular determinadas ações é utilizada. “Em realidade, os incentivos fiscais representam dispêndio para o poder público e benefício para os contribuintes”²²⁹.

Em relação aos incentivos fiscais oferecidos de forma direcionada, resta mais simplificada a tarefa de testar a efetividade nestes casos, diferentemente do que ocorre com os incentivos fiscais concedidos de forma geral.

²²⁶ BARBOSA, Bruno Sartori de C.; MARTINS JR., Rômulo J.; MOURA, Marcos. As normas tributárias indutoras e a importância do controle interno e externo pelos poderes. *In*: LOBATO, Valter de Souza (coord.); DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo (org.); LEITE, Matheus Soares (org.). **Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance**. Belo Horizonte: Fórum, 2017, p. 71.

²²⁷ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 1986, p. 205.

²²⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **Imposto sobre a renda** (perfil constitucional e temas específicos). 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 142.

²²⁹ MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 15. ed. São Paulo: Livraria do Advogado, 2020, p. 322.

Numa interessante abordagem sobre incentivos fiscais, Valter de Souza Lobato e Matheus Soares Leite²³⁰ assim entendem:

A importância da concessão de incentivos fiscais e a efetividade de sua implantação devem ser analisadas, ainda, sob a ótica de quem é o real beneficiário da medida. Isto porque, em determinadas hipóteses, o beneficiário de direito não será coincidente com o beneficiário de fato ou mesmo sequer será possível identificar um único beneficiário, podendo ser inúmeros, direta ou indiretamente, ainda que em graus distintos.

José Eduardo Soares de Melo traz astuta visão sobre o tema, quando aborda o regime jurídico dos incentivos fiscais:

O poder público estabelece situações desonerativas de gravames tributários, mediante a concessão de incentivos e benefícios fiscais, com o natural objetivo de estimular o contribuinte à adoção de determinados comportamentos, tendo como subjacente o propósito governamental à realização de diversificados interesses públicos.

(...)

Salientam cogitar-se de determinado tratamento (regime jurídico especial) situado no campo da extrafiscalidade, com o emprego dos instrumentos tributários para fins não fiscais, mas ordinatórios (isto é, para condicionar comportamentos de virtuais contribuintes), e não, propriamente, para abastecer os cofres públicos²³¹.

Os autores, no geral, afirmam que não seria possível prever que, na prática, o efeito econômico do incentivo fiscal seja automaticamente repassado por quem o recebe.

Seria o caso, a título exemplificativo, da aquisição de um avião novo por empresa concessionária de linha regular de transporte aéreo, com isenção do ICMS, nos termos do art. 122, do Anexo I, do RICMS/SP²³².

²³⁰ LOBATO, Valter de Souza; LEITE, Matheus Soares. A extrafiscalidade como fator essencial para o alcance da justiça distributiva em tempos de crise. *In*: LOBATO, Valter de Souza (coord.); DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo (org.); LEITE, Matheus Soares (org.). **Extrafiscalidade**: conceito, interpretação, limites e alcance. Belo Horizonte: Fórum, 2017, p. 199.

²³¹ MELO, *op. cit.*, p. 321.

²³² Art. 122 - As saídas de aviões novos, de peso superior a 15.000 kg, vazios, classificados no código 8802.40 da NBM/SH - Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado, promovidas pelo fabricante.

§ 1º A fruição do benefício previsto neste artigo fica condicionado a que:

1 - a aquisição ou o arrendamento da mercadoria seja efetuado por concessionária de linha regular de transporte aéreo;

2 - a operação esteja beneficiada com isenção ou alíquota zero do Imposto sobre Produtos Industrializados.

Mesmo com base em citada norma extrafiscal, não se poderia afirmar que o desejado efeito de diminuição no preço de venda de tal produto seja repassado ao comprador, ou se, de fato, a prevista redução ficou com o fabricante, caso este último não tenha diminuído no preço de venda a desoneração autorizada do ICMS da operação.

Por esta razão, como será reforçado mais a frente, a extrafiscalidade não pode ser identificada pelo seu efeito, mas, sim, por sua finalidade.

Valter de Souza Lobato e Matheus Soares Leite²³³ relembram que a extrafiscalidade e o direito tributário podem também ser utilizados como forma de correção de distorções na vida social, como o que ocorre nas operações comerciais de veículos destinados à portadores de necessidades especiais, no qual, para melhor aderência à proposta do presente estudo, trocou-se a legislação do ICMS do estado de Minas Gerais - citado por mencionados autores - pela de São Paulo, o que nada altera a ideia dos mesmos.

Neste sentido, a isenção prevista no art. 19, do Anexo I, do RICMS/SP²³⁴, além de representar “políticas públicas que estimulam interesses que merecem guarida do ordenamento jurídico”, visa neutralizar distorções ou injustiças tributárias, pois um indivíduo destinatário desta norma isentiva destina “boa parte dos seus recursos para o pagamento de remédios”, não lhe sendo justo contribuir com o Estado na mesma forma e proporção de que um indivíduo em situação diversa.

Esta isenção, pensadamente direcionada, visa beneficiar os portadores de deficiência²³⁵, com a redução no preço de aquisição de veículos, de forma a facilitar a mobilidade, colaborando com a inclusão social.

§ 2º Não se exigirá o estorno do crédito do imposto relativo às mercadorias beneficiadas com a isenção.
§ 3º Este benefício vigorará até 31 de dezembro de 2022.

²³³ LOBATO, Valter de Souza; LEITE, Matheus Soares. A extrafiscalidade como fator essencial para o alcance da justiça distributiva em tempos de crise. *In*: LOBATO, Valter de Souza (coord.); DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo (org.); LEITE, Matheus Soares (org.). **Extrafiscalidade**: conceito, interpretação, limites e alcance. Belo Horizonte: Fórum, 2017, p. 160.

²³⁴ Art. 19, do Anexo I, do RICMS/SP: (PESSOA COM DEFICIÊNCIA OU AUTISTA - VEÍCULO AUTOMOTOR) - Saída interna e interestadual de veículo automotor novo adquirido, diretamente ou por meio de representante legal, por pessoa com deficiência física, visual, mental severa ou profunda, ou autista.

²³⁵ O art. 19, do Anexo I, do RICMS/SP, para fins de fruição de citada isenção classifica e condiciona a existência de deficiência física (§ 1º, 1, “a”); visual (§ 1º, 1, “b”); mental (§ 1º, 1, “c”), além da pessoa com autismo (§ 1º, 2).

Sem embargo, a utilização de benefícios ou incentivos fiscais concedidos pelo Estado é uma forma de extrafiscalidade, e, para fins do presente trabalho, entenderemos que benefícios ou incentivos fiscais ou qualquer norma desonerativa é o gênero da qual se compõem as espécies caracterizadas com qualquer traço ou intenção de reduzir ou eliminar o ônus tributário que existiria caso tal norma não existisse.

Tais normas, entretanto, devem ser aplicadas de modo correto e visando, objetivamente, o fim desejado, e, ainda mais, devem ser acompanhadas de outras providências. Esta é a lição de Ruy Barbosa Nogueira²³⁶:

O fato é que as exonerações tributárias de cunho extrafiscal, por meio de incentivos – sejam elas chamadas isenções, reduções, favores, estímulos ou devolução do imposto pago – são expedientes que, acompanhados de outras medidas, só se completam quando adotados pelo poder nacional ou estejam dentro do contexto deste.

Mais adiante, e de forma segregada, este estudo abordará incentivos fiscais (em sentido amplo) aplicáveis ao ICMS paulista, alguns deles de forma intencionalmente direcionada a determinados contribuintes²³⁷ ou a determinados segmentos²³⁸.

Neste modo, a extrafiscalidade pode também ser atingida através de diversas modalidades, as quais passaremos a observar doravante, tanto na análise da fixação de alíquotas diferenciadas ou reduções de base de cálculo, como também nas espécies desonerativas, que podem ser representadas pela imunidade, isenção, redução de base de cálculo ou de alíquota, créditos presumidos ou outorgados, suspensão, diferimento e regimes especiais de tributação. Enfim, qualquer ato normativo que represente uma renúncia de receita.

²³⁶ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 1986, p. 205.

²³⁷ Como é o caso descrito no art. 4º, do Anexo I, do RICMS/SP, que prevê a isenção do ICMS no desembaraço aduaneiro de determinados remédios, sem similar nacional, quando a operação for realizada pela APAE - Associação de Pais e Amigos dos Excepcionais.

²³⁸ Como é o caso descrito no art. 35, do Anexo [...], do RICMS/SP, que prevê a redução da base de cálculo na saída interna de determinados instrumentos musicais, quando realizada por estabelecimento fabricante, de forma que a carga tributária corresponda ao percentual de 12%.

4.1 Fixação da base de cálculo

A base de cálculo é o aspecto material da hipótese de incidência, também denominada de base imponible, de forma a dimensionar sobre qual montante determinado tributo incidirá, desde que ocorrido a hipótese de incidência descrita e prevista em lei.

Como um dos elementos fundamentais do tributo, a base de cálculo tem a função de delimitar o objeto da cobrança tributária, pois, se assim não fosse, o contribuinte estaria sujeito ao pagamento do imposto ao arbítrio do coletor, “o qual pode aumentar o imposto para qualquer contribuinte que lhe é odioso ou então extorquir, mediante a ameaça de aumento de imposto, algum presente ou gorjeta para si mesmo”²³⁹.

A base de cálculo é condição basilar do tributo. Nas palavras de José Eduardo Soares de Melo²⁴⁰, “a base de cálculo constitui o aspecto fundamental da estrutura de qualquer tipo tributário, tendo a virtude de quantificar o objeto da imposição fiscal como seu elemento nuclear, o verdadeiro cerne da hipótese de incidência normativa.

Deve, necessariamente, ser apontada na lei e “é a dimensão da materialidade do tributo. É ela que dá critérios para mensurar o fato imponible tributário”, de acordo com Roque Carrazza²⁴¹.

Como elemento fulcral do tributo, item que não lhe pode faltar, a base de cálculo passa a ser a “grandeza econômica ou numérica sobre a qual se aplica a alíquota para obter o *quantum* a pagar”²⁴².

É a base de cálculo o aspecto fundamental da estrutura do tributo, que tem a finalidade de quantificar o que se deve pagar, que só é factível e se torna em

²³⁹ SMITH, Adam. **A Riqueza das nações**: investigação sobre sua natureza e suas causas. 2. ed. São Paulo, Nova Cultural, 1985, p. 248.

²⁴⁰ MELO, José Eduardo Soares de. **Aspectos teóricos e práticos do ISS**. São Paulo: Dialética, 2000, p. 85.

²⁴¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 107.

²⁴² FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. Rio de Janeiro: Ed. Financeiras, 1964, p. 155.

expressão numérica após o conhecimento da base imponible, caracterizadora do *quantum* devido pelo sujeito passivo²⁴³.

Com a base de cálculo é que o sujeito passivo tem condições de apurar ou conhecer o *quantum* deve pagar ao Estado, e sem este aspecto material é impossível dar liquidez à obrigação tributária.

Das lições de Paulo de Barros Carvalho extrai-se que “uma das funções da base de cálculo é medir a intensidade do núcleo factual descritos pelo legislador”. É obrigatória, é um dos critérios quantitativos da regra-matriz de incidência tributária, pois sem ela não sabe sobre qual montante o tributo deve incidir, é “fator imprescindível para a fisionomia de qualquer tributo”²⁴⁴.

A base de cálculo é, assim como já dito, fonte basilar, sob pena de que qualquer desnaturalização pode descaracterizar o tributo. “A base de cálculo dos tributos tem de refletir o critério material da hipótese de incidência prescrita pela norma tributária”²⁴⁵.

Peter Selmer, em estudo de 1972, citado por Luís Eduardo Schoueri²⁴⁶, traz que seriam elementos para constatação da ocorrência de normas tributárias indutoras: (i) o objeto da tributação; (ii) a base de cálculo; e (iii) a alíquota. “Na ponderação da base de cálculo, o indício de finalidade indutora surgiria quando sua escolha já não apresentasse conexão com a capacidade econômica pelo fato gerador”.

A base de cálculo instituída por lei pode ser integral ou reduzida. Será integral quando ela não se sujeitar a nenhuma forma de redução, isto é, nenhuma exceção. Tomando o ICMS como exemplo, a base de cálculo integral será o valor da mercadoria (art. 13 da Lei Complementar n. 87/96).

²⁴³ MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 15. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2020, p. 203.

²⁴⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, pp. 411-412.

²⁴⁵ BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle**. São Paulo: Noeses, 2015, p. 114.

²⁴⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 20.

As reduções de base de cálculo “decorrem do modo de calcular o conteúdo pecuniário do dever tributário” e devem ser sempre parciais, já que uma redução total da base de cálculo implica numa função da norma isentiva ou imunizante²⁴⁷.

Já a base de cálculo reduzida continua sendo o aspecto material de uma determinada hipótese de incidência, porém, por atribuição apontada em lei, passa a ter uma redução. Utilizamos o mesmo exemplo do ICMS para recordar que a lei paulista do ICMS – Lei n. 6.374/89 – reduz a base de cálculo deste imposto para operações de produtos da cesta básica²⁴⁸, de forma que a carga tributária final resulte no percentual de 7% (sete por cento)²⁴⁹.

Note-se que não se trata de aplicar a alíquota de 7% (sete por cento), mas, sim, reduzir a base de cálculo. Sob a ótica matemática, ilustramos abaixo:

Valor da mercadoria: R\$ 1.000,00
 Base de cálculo reduzida: R\$ 388,88
 Alíquota de ICMS: 18%
 Valor do ICMS: 70,00 (R\$ 1.000,00 x 7%)
 ➔ $100\%/18\% = R\$ 555,55555 \times 7\% = 38,88888\%$
 Multiplicar a base original por 38,88888% ou reduzir a base de cálculo original em 61,11112% (100,000% menos 38,888%)

Da mesma forma, na redução de base de cálculo nas operações com carnes²⁵⁰, de modo que a carga tributária final resulte no percentual de 12% (doze por cento), deve ser assim operacionalizada:

Valor da mercadoria: R\$ 1.000,00
 Base de cálculo reduzida: R\$ 666,66666
 Alíquota de ICMS: 18%
 Valor do ICMS: 120,00 (R\$ 1.000,00 x 12%)

²⁴⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária**. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 181.

²⁴⁸ Redução da base de cálculo prevista no art. 5º. Para arroz, farinha de mandioca, feijão, charque, pão francês (§ 5º, 1); massas alimentícias não cozidas, nem recheadas (§ 6, 4); biscoitos e bolachas derivados do trigo (§ 6º, 5).

²⁴⁹ A redução da base de cálculo do ICMS para produtos da cesta básica também está prevista no Anexo II, do RICMS/SP. Art. 3º - (CESTA BÁSICA) - Fica reduzida a base de cálculo do imposto incidente nas operações internas com os produtos a seguir indicados, de forma que a carga tributária resulte no percentual de 7% (sete por cento).

²⁵⁰ Art. 74, do Anexo II, do RICMS/SP: Art. 74 (CARNE) - Fica reduzida a base de cálculo do imposto incidente nas saídas internas de carne e demais produtos comestíveis frescos, resfriados, congelados, salgados, secos ou temperados, resultantes do abate de ave, leporídeo e gado bovino, bufalino, caprino, ovino ou suíno, de forma que a carga tributária resulte no percentual de:
 I - 12% (doze por cento), quando a saída interna for destinada a consumidor final.

→ $100\%/18\% = R\$ 555,55555 \times 12\% = 66,66666\%$
 Multiplicar a base original por 66,66666% ou reduzir a base de cálculo original em 33.33334% (100,000% menos 66,66666%)

Neste sentido, a utilização de base de cálculo reduzida pode ser considerada com uma modalidade de aplicação da extrafiscalidade, vez que, ao final, tal técnica resultará na desoneração parcial tributária desejada e contida na norma.

A utilização de base de cálculo reduzida também se integra aos outros instrumentos de aplicação da extrafiscalidade. Todavia, importante notar que a base de cálculo somente pode ser alterada no sentido de induzir, incentivar determinado comportamento.

Dito de outra forma, é defesa a utilização de majoração da base de cálculo em busca de uma função extrafiscal.

As normas tributárias extrafiscais só podem gerar reduções de base de cálculo dos tributos, no que podem funcionar como potente estratégia de criação de normas tributárias de estímulo para a consecução de determinadas atividades, não se prestando, todavia, para estabelecer incrementos à base de cálculo que, como já visto, devem guardar coerência com o critério material subjacente ao tributo instituído²⁵¹.

No âmbito do ICMS, a Lei Complementar n. 24/75 foi recepcionada pela vigente Constituição e, além de disciplinar as isenções do ICMS, estendeu também para a redução da base de cálculo²⁵².

Todavia, a base de cálculo não é suficiente para determinar o valor do tributo a pagar. Das lições de Geraldo Ataliba²⁵³, podemos extrair:

Acontecido um fato imponible, nasce uma obrigação tributária, cujo objeto é entregar uma quantia em dinheiro ao Estado para saber o montante da quantia devida, utilizando-nos da base imponible.

²⁵¹ BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade**: identificação, fundamentação, limitação e controle. São Paulo: Noeses, 2015, p. 115.

²⁵² Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.

Parágrafo Único - O disposto neste artigo também se aplica:

I - à redução da base de cálculo;

²⁵³ ATALIBA, Geraldo. **Elementos de direito tributário**: notas taquigráficas do III Curso de Especialização em Direito Tributário, realizado na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1978, pp. 54-55.

Entretanto, a base imponible tomada isoladamente não é suficiente para determinar quanto se deve pagar ao Estado. A base imponible é, tão-somente, a perspectiva dimensional do aspecto material da hipótese de incidência que a lei qualificou.

Um outro aspecto material necessário à materialização da hipótese de incidência é a alíquota, como veremos adiante.

4.2 Fixação de alíquota

A alíquota é um dos fatores que, ao lado da base de cálculo, conjuga o critério quantitativo da regra-matriz da incidência tributária²⁵⁴. “A figura da alíquota constitui um componente quantitativo da norma tributária”²⁵⁵.

Por definição, o termo alíquota, embora nos remeta a sensação de um determinado percentual, também pode ser classificado com “percentual ou valor que serve de base para o cálculo de um imposto”²⁵⁶.

Roque Carrazza leciona que “a alíquota é o critério legal, normalmente expresso em percentagem (%), que, conjuntado à base de cálculo, permite discernir o *quantum debeat* (quantia devida a título de tributo)”²⁵⁷.

Em nosso ordenamento pátrio, “a alíquota é matéria submetida ao regime de reserva legal”²⁵⁸, sendo que, desta forma, a lei instituidora de um tributo pode optar, para definição do *quantum* devido da obrigação tributária, como já dito, por uma alíquota, um percentual ou um valor em moeda corrente.

Para a aplicação da extrafiscalidade, o uso de alíquotas diferenciadas é, inclusive, permitido pelo texto constitucional, que disciplina que os ditos tributos

²⁵⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 424.

²⁵⁵ MELO, José Eduardo Soares de. **Aspectos teóricos e práticos do ISS**. São Paulo: Dialética, 2000, p. 99.

²⁵⁶ Dicionário on-line de português. Disponível em: <https://www.dicio.com.br/aliquota/>. Acesso em: 21 abr. 2021.

²⁵⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 108.

²⁵⁸ CARVALHO, *op. cit.*, p. 423.

regulatórios, de natureza eminentemente extrafiscal, podem ser alterados através de ato do Executivo, por mero decreto²⁵⁹.

Das palavras de Geraldo Ataliba²⁶⁰, extraímos:

A diversidade de alíquotas e multiplicidade de critérios possíveis em cada imposto não são senão expressões da riqueza de aspectos da matéria econômica objeto e da abundância de manifestações do comércio privado, interessantes às finanças.

A alíquota “dá a compostura numérica da dívida, produzindo o valor que é exigido pelo sujeito ativo, em cumprimento da obrigação que acaba de nascer”, sendo sua presença obrigatória, pois inexistente base de cálculo sem alíquota e vice-versa²⁶¹.

Em estudo de 1972, já dissemos que pelas ideias de Peter Selmer, a alíquota diferenciada (assim como o objeto da tributação e a base de cálculo) são elementos para constatação da ocorrência de normas tributárias indutoras.

Tal afirmação é citada por Luís Eduardo Schoueri²⁶², que, por vez e em relação à fixação de alíquota, entende que:

Finalmente, na alíquota, estaria, para o autor, o mais importante indício, já que quando a alíquota varia, para cima ou para baixo, para determinados grupos assemelhados do ponto de vista econômico, social ou de capacidade contributiva, ter-se-ia forte indício de uma tributação ou isenção intervencionista.

Não se pode colocar de lado que a alíquota zero também pode ser aplicada pelo legislador como forma de estimular determinado comportamento. Neste caso, passa a ser uma técnica para conceder uma isenção tributária²⁶³.

²⁵⁹ Nos termos do art. 153, § 1º, que prevê “É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V”.

²⁶⁰ ATALIBA, Geraldo. Regime jurídico da extrafiscalidade. *Revista Justitia*, MPSP, p. 113. Disponível em: <http://www.revistajustitia.com.br/revistas/4da63x.pdf>. Acesso em: 15 abr. 2022.

²⁶¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 258.

²⁶² SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 20.

²⁶³ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, nota de rodapé n. 10, p. 589.

A forma mais usual para fixação de alíquota é através de percentual, como no caso do ICMS, mas o PIS e a COFINS sobre combustíveis²⁶⁴, por exemplo, pode ser determinado por uma alíquota *ad valorem*, nos termos da Lei n. 9.718/98, art. 5º, § 4º.

Retornando ao ICMS, importante lembrar que compete ao Senado Federal, por iniciativa do Presidente da República ou de um terço de seus membros, aprovada pela maioria absoluta, estabelecer as alíquotas deste imposto.

Desta forma, é do Senado Federal, por atribuição da Constituição Federal (art. 155, § 2º, IV), a competência para “estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas” (alínea ‘a’) e “fixar alíquotas máximas” (alínea ‘b’), sempre por meio de Resolução Senatorial.

Mencionada competência não abrange propriamente a fixação das alíquotas do ICMS pelo Senado, apenas dá o poder de estabelecer as mínimas e máximas. As alíquotas devem ser fixadas por cada um dos Estados-membros e o Distrito Federal, através de lei ordinária própria, mas, repise-se, observando os parâmetros mínimos e máximos.

Neste sentido, veio a Resolução n. 22/1989 estabelecer a alíquota do ICMS em 12% nas operações e prestações interestaduais, e 7% quando tais operações realizadas nas regiões Sul e Sudeste, destinadas às regiões Norte, Nordeste, Centro-Oeste, e ao estado do Espírito Santo.

Em complemento ao texto constitucional acima citado, o art. 155, § 2º, VI, determina que as alíquotas internas “não poderão ser inferiores às previstas para operações interestaduais”, e tal regra geral só pode ser excepcionada “salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal”, ou seja, mediante aprovação do Confaz.

²⁶⁴ Art. 5º - A Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins incidentes sobre a receita bruta auferida na venda de álcool, inclusive para fins carburantes, serão calculadas com base nas alíquotas, respectivamente, de:

(...) § 4º O produtor, o importador e o distribuidor de que trata o caput deste artigo poderão optar por regime especial de apuração e pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no qual as alíquotas específicas das contribuições são fixadas, respectivamente, em:

I – R\$ 23,38 (vinte e três reais e trinta e oito centavos) e R\$ 107,52 (cento e sete reais e cinquenta e dois centavos) por metro cúbico de álcool, no caso de venda realizada por produtor ou importador;

II – R\$ 58,45 (cinquenta e oito reais e quarenta e cinco centavos) e R\$ 268,80 (duzentos e sessenta e oito reais e oitenta centavos) por metro cúbico de álcool, no caso de venda realizada por distribuidor.

Desta forma, quando um Estado-membro atribui uma alíquota menor para um determinado produto/mercadoria, ou ainda para uma operação (devidamente aprovado pelo Confaz), está fazendo uso da extrafiscalidade para incentivar aquela ação pretendida.

O estado de São Paulo, através do art. 34, da Lei n. 6.374/89, estabeleceu as alíquotas do ICMS nos percentuais de 4%, 7%, 12%, 18%, 20%, 25% e 30%.

Aplica-se 4% nas prestações interestaduais de transporte aéreo de passageiro, carga e mala postal, em que o destinatário do serviço seja contribuinte do imposto (art. 34, Inciso IV).

Também, nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior, após o desembaraço aduaneiro, a alíquota será de 4%, desde que não tenham sido submetidos a processo de industrialização, ou, em caso positivo, desde que o produto final resultante detenha um conteúdo de importação superior a 40% (quarenta por cento). Esta situação não está prevista na Lei n. 6.374/89, mas somente no art. 52, § 2º, do RICMS/SP.

Aplica-se 7% em quatro tipo de operações: nas operações ou prestações interestaduais que destinarem mercadorias ou serviços à pessoa localizada nos estados das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, e no estado do Espírito Santo (art. 34, Inciso III); nas operações com determinados preservativos (art. 34, § 1º, 14); nas operações com ovo integral pasteurizado, ovo integral pasteurizado desidratado, clara pasteurizada desidratada ou resfriada, e gema pasteurizada desidratada ou resfriada (art. 34, § 1º, 16); e nas operações com embalagens para ovo “in natura”, do tipo bandeja ou estojo, com capacidade para acondicionamento de até 30 (trinta) unidades (art. 34, § 1º, 17).

A alíquota de 12% é aplicável em diversas hipóteses:

- nas operações ou prestações interestaduais que destinarem mercadorias ou serviços à pessoa localizada nos Estados das regiões Sul e Sudeste (art. 34, Inciso II);
- nas prestações de serviços de transporte (art. 34, § 1º, 2);
- energia elétrica, em relação à conta residencial que apresente consumo mensal de até 200 (duzentos) kWh (art. 34, § 1º, 4, a);
- energia elétrica, quando utilizada no transporte público eletrificado de passageiros (art. 34, § 1º, 4, c);
- as operações com energia elétrica utilizada em propriedade rural, com exploração agrícola e pastoril (art. 34, § 1º, 4, d);

- nas saídas de pedra e areia (art. 34, § 1º, 5);
- nas operações com ave, coelho ou gado bovino, suíno, caprino ou ovino em pé e produto comestível resultante do seu abate, em estado natural, resfriado ou congelado (art. 34, § 1º, 6, a);
- nas operações com farinha de trigo, bem como mistura pré-preparada de farinha de trigo, alimentícias não cozidas, nem recheadas ou preparadas de outro modo (art. 34, § 1º, 6, b);
- nas operações com pão torrado, torradas ou produtos semelhantes; (art. 34, § 1º, 6, c);
- nas operações com dentífrico, escovas de dentes e para dentadura, exceto elétricas (art. 34, § 1º, 6, d);
- no fornecimento de mercadoria com prestação de serviços, bem como nas saídas de refeições realizadas por empresas preparadoras de refeições coletivas, excetuado o fornecimento de bebidas (art. 34, § 1º, 9);
- nas operações com óleo diesel e álcool etílico hidratado carburante (art. 34, § 1º, 10);
- nas operações com determinados veículos automotores, realizadas sob o regime jurídico-tributário da substituição tributária (art. 34, § 1º, 12);
- nas operações com determinados ferros e aços não planos comuns (art. 34, § 1º, 13);
- nas operações com produtos de construção civil: argamassa; tijolos cerâmicos, tijoleiras, tapa-vigas e telhas cerâmicas não esmaltados nem vitrificados; telhas, lajes planas, painéis de lajes e pré-lajes, tudo pré-moldados ou pré-fabricado; blocos de concreto e postes; chapas onduladas, outras chapas, painéis e pranchas, calhas e cumeeiras, rufos e espigões, abas, cantoneiras, tanques e reservatórios e tampas, tudo de fibrocimento; armações treliçadas para lajes; pias, lavatórios, colunas para lavatórios, banheiras, bidês, sanitários e caixas de descarga, mictórios e aparelhos fixos semelhantes para uso sanitário, de porcelana ou cerâmica; ladrilhos e placas de cerâmica, exclusivamente para pavimentação ou revestimento; tubo, calha ou algeroz e acessório para canalização, de cerâmica; revestimento de pavimento de polímeros de cloreto de vinila (art. 34, § 1º, 15);
- nas operações com painéis de madeira industrializada (art. 34, § 1º, 18);
- nas saídas internas de determinados assentos, móveis, suportes elásticos para cama e colchões (art. 34, § 1º, 19);
- nas saídas internas de chapas, folhas, películas, tiras e lâminas de plásticos; e papel e cartão revestidos – impregnados (art. 34, § 1º, 20);
- nas operações com elevadores e monta cargas, escadas e tapetes rolantes, partes de elevadores; seringas e agulhas descartáveis (art. 34, § 1º, 21);
- nas operações com as determinadas soluções parenterais: solução de glicose a 1,5%, 5%, 10%, 25%, 50% ou a 70%; solução de cloreto de sódio a 0,9%, 10%, 17,7% ou a 20%; solução glicofisiológica; solução de ringer, inclusive com lactato de sódio; manitol a 20%; diálise peritoneal a 1,5% ou a 7%; água para injeção; bicarbonato de sódio a 8,4% ou a 10%; dextran 40, com glicose ou com fisiológico; cloreto de potássio a 10%, 15% ou a 19,1%; fosfato de potássio 2mEq/ml; sulfato de magnésio 1mEq/ml, a 10% ou a 50%; fosfato monossódico + dissódico; glicerina, sorbitol a 3%, aminoácido, dipeptiven, frutose, haes-steril, hisocel, hisoplex e lipídeos. (art. 34, § 1º, 22);

- nas operações com implementos e tratores agrícolas, máquinas, aparelhos e equipamentos industriais e produtos da indústria de processamento eletrônico de dados (art. 34, § 1º, 23);
- nas operações com medicamentos genéricos (art. 34, § 1º, 24);
- nas operações com querosene de aviação destinadas a empresas de transporte aéreo regular de passageiros ou de carga (art. 34, § 1º, 27).

A alíquota de 18% foi destinada para as operações ou prestações internas ou ainda aquelas que se tenham iniciado no exterior, nos termos do art. 34, Inciso I.

Aplica-se a alíquota de 20% para as operações com determinadas bebidas alcoólicas (art. 34, § 1º, 25).

Para as operações com determinados produtos supérfluos, aplica-se a alíquota de 25%, como a exemplo de bebidas alcoólicas; perfumes e cosméticos; peleteria (inclusive artificial) e suas obras; motocicletas superior a 250 cilindradas; asas-deltas, balões e dirigíveis; embarcações de esporte e de recreio; armas, munições, partes e acessórios; fogos de artifício; trituradores domésticos de lixo; aparelhos de sauna elétricos; aparelhos transmissores e receptores (walkie talkie); binóculos; jogos eletrônicos de vídeo (videojogo); bolas e tacos de bilhar; cartas para jogar; confetes e serpentinas; raquetes e bolas de tênis; esquis aquáticos; tacos e bolas para golfe; cachimbos e piteiras; álcool etílico anidro carburante, gasolina e querosene de aviação e solvente (art. 34, § 1º, 1).

Também, nas operações de prestações de serviços de comunicação (art. 34, § 1º, 8) e energia elétrica, em relação à conta residencial que apresente consumo mensal acima de 200 (duzentos) kWh (art. 34 § 1º, 4, b), se aplicam a alíquota de 25%.

Por fim, com a mais alta alíquota de ICMS no estado de São Paulo são tributadas com alíquota de 30% as operações com fumo e seus sucedâneos manufaturados (art. 34, § 1º, 26).

O emprego de alíquotas diferenciadas pode ser considerado como meio de aplicação da extrafiscalidade.

Especulamos, nesse discurso, a função objetiva da alíquota, como elemento compositor, ao lado da base de cálculo, do quantum debeatur. Contudo, asseveramos que não se exauria apenas nesse teor a figura da alíquota dentro da moldura da regra-matriz de

incidência. Com efeito. É por mantê-la constante, sob a forma de fração, ou por fazê-la progredir, continuamente, ou por degraus, que o legislador busca realizar e assegurar o princípio da igualdade tributária. É também por contê-la dentro de certos limites que a autoridade legislativa evita que a tributação ganhe ares de confisco. Ao manipular os sistemas de alíquotas, implementa o político suas intenções extrafiscais e, por reduzi-las a zero (alíquota zero), realiza uma das modalidades de isenção²⁶⁵.

Ao lado do uso de alíquotas diferenciadas para aplicação da extrafiscalidade, podemos trazer à baila o uso da seletividade por meio de alíquotas diferenciadas.

Uma segunda técnica pode ser empregada através da utilização de alíquotas progressivas, estabelecendo alíquotas majoradas em razão do aumento da base de cálculo do tributo. Exemplo típico dessa técnica na tessitura normativa brasileira se dá por expressa exigência constitucional, com o imposto sobre a renda. A legislação atual prevê alíquotas cada vez maiores em razão do aumento da base tributável de cada um dos contribuintes, impondo, progressivamente, uma tributação mais gravosa para os contribuintes que ostentam maior base tributável.

Essa técnica, contudo, não confere efetividade ao princípio da capacidade contributiva, funcionando como instrumento de redistribuição de renda ou como instrumento de indução comportamental²⁶⁶.

Em relação ao princípio da seletividade, este tema foi tratado de forma apartada, no item 2.6.8, do presente estudo.

4.3 A imunidade

O art. 150, Inciso VI, da Constituição Federal, traz em suas quatro alíneas as hipóteses de imunidades, sobre as quais fica vedada a instituição de impostos. Dito de outra forma, é fácil notar que referido artigo inaugura a seção “Das limitações do poder de tributar” e traz minuciosa redação sobre o tema.

²⁶⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 425.

²⁶⁶ BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade**: identificação, fundamentação, limitação e controle. São Paulo: Noeses, 2015, p. 113.

Invocando as lições de Aliomar Baleeiro²⁶⁷, o autor já nos ensinava:

Nenhuma Constituição excede a brasileira, a partir da redação de 1946, pelo zelo com que reduziu a disposições jurídicas aqueles princípios tributários. Nenhuma outra contém tantas limitações expressas em matéria tributária financeira.

Para Amilcar de Araújo Falcão²⁶⁸, a imunidade é uma forma qualificada ou especial de não incidência, uma supressão por previsão constitucional da competência impositiva:

A imunidade, como se está a ver, é uma forma qualificada ou especial de não incidência, por supressão, na Constituição, da competência impositiva ou do poder de tributar, quando se configuram certos pressupostos, situações ou circunstâncias previstas pelo estatuto supremo.

Ao nosso ver, tal conceituação não é a melhor. Fazemos coro com Bernardo Ribeiro de Moraes, em aula magna intitulada “Imunidades e isenções como instrumento de extrafiscalidade”²⁶⁹, que entende que a imunidade tributária não pode ser considerada como um favor fiscal ou privilégio, e discorda do posicionamento de Amilcar de Araújo Falcão quanto ao fato da imunidade ser uma *não incidência constitucionalmente qualificada*, pois prefere qualificar como “limitação constitucional à competência”.

No mesmo sentido, Roque Carrazza leciona que “as imunidades tributárias encerram limitações, postas na própria Constituição Federal, à ação estatal de criar tributos, justamente porque atendem a interesses maiores da sociedade”²⁷⁰.

A imunidade é um impedimento à ocorrência da tributação, ou, na lição de Paulo de Barros Carvalho²⁷¹, a imunidade é:

²⁶⁷ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 6. ed. Rio de Janeiro: 1985, pp. 1-2.

²⁶⁸ FALCÃO, Amilcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. Rio de Janeiro: 1964, p. 130.

²⁶⁹ ATALIBA, Geraldo. **Elementos de direito tributário**: notas taquigráficas do III Curso de Especialização em Direito Tributário, realizado na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1978, pp. 315-367.

²⁷⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. **Imunidades tributárias dos templos e instituições religiosas**. São Paulo: Noeses, 2015, p. 6.

²⁷¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 231.

um obstáculo posto pelo legislador constituinte, limitador da competência outorgada às pessoas políticas de direito constitucional interno, excludente do respectivo poder tributário, na medida em que impede a incidência da norma impositiva, aplicável aos tributos não vinculados (impostos), e que não comportaria fracionamentos, vale dizer, assume foros absolutos, protegendo de maneira cabal as pessoas, fatos e situações que o dispositivo mencione.

É do mesmo autor a próxima definição de imunidade:

A classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expreso a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno, para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas²⁷².

Regina Helena Costa assim conceitua a imunidade tributária como sendo:

(...) a exoneração, fixada constitucionalmente, traduzida em norma expressa impeditiva da atribuição de competência tributária ou extraível, necessariamente, de um ou mais princípios constitucionais, que confere direito público subjetivo a certas pessoas, nos termos por ela delimitados, de não se sujeitarem à tributação²⁷³.

Mas importa ressaltar que as imunidades não são somente aquelas contidas no art. 150 da Constituição Federal, elas estão contidas ainda no Texto Maior de forma explícita em outras sessões, além de constarem de formas implícitas.

Luís Eduardo Schoueri entende que “por outro lado, tampouco se nega a existência de outras ‘limitações’, fora da referida Seção, fazendo-se possível sustentar, até mesmo, que todos os direitos e garantias individuais compreenderiam imunidades implícitas ou explícitas”²⁷⁴. Em nota de rodapé, complementando o assunto, cita Ricardo Lobo Torres:

Tendo em vista que as imunidades são predicados dos direitos fundamentais e considerando-se que estes não se esgotam na enumeração do art. 5º da CF, nem em qualquer elenco organizado pela doutrina, segue-se que as imunidades, ainda que ausentes do art. 150, serão tantas quantos forem os correspondentes direitos da liberdade, explícitos ou implícitos.

²⁷² *Ibid.*, p. 244.

²⁷³ COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 58.

²⁷⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 232.

O mesmo autor propõe que a análise da imunidade como forma de extrafiscalidade se dê sob dois ângulos: i) investigando quais as imunidades que se inserem sobre o Domínio Econômico; e ii) examinando limites que as imunidades impõem às normas tributárias indutoras.

Em relação às imunidades contidas no art. 150 da Constituição Federal, Luís Eduardo Schoueri estabelece²⁷⁵:

De regra, pode-se entender que inexistente capacidade contributiva enquanto a entidade imune e sem fins lucrativos exerce atividades fora do Domínio Econômico, já que, atuando no campo destinado aos “serviços públicos” em sentido estrito, não revelam as entidades qualquer disponibilidade para contribuir com os gastos comuns da coletividade (seus recursos não estão disponíveis); ingressando no Domínio Econômico, nasce a suspeita de que as entidades já passam a revelar capacidade contributiva e, portanto, podem ser contribuintes. Fecha-se, desse modo, o círculo entre imunidade, capacidade contributiva e Domínio Econômico.

Na linha de pensamento do citado autor, a imunidade recíproca (alínea “a” do Inciso VI, do art. 150, da Constituição Federal) não contém em referida norma nenhuma função indutora, pois só alcança o patrimônio, renda e serviços vinculados a suas atividades essenciais ou delas decorrentes (art. 150, § 2º) o que a coloca fora do domínio econômico – campo das normas indutoras.

O mesmo ocorre para a imunidade religiosa (alínea “b” do Inciso VI, do art. 150), pois tal atividade é de interesse público e, portanto, também está fora do domínio econômico, além de atingir somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais de tais entidades.

Idêntico raciocínio se aplica aos partidos políticos, inclusive suas fundações, bem como para as entidades sindicais dos trabalhadores (alínea “c” do Inciso VI, do art. 150), já que referida imunidade resta limitada às respectivas atividades essenciais, estando também fora do domínio econômico.

Já em relação à mesma imunidade da alínea “c” citada acima, porém destinada às instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, tem-se que o

²⁷⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 314.

tema educação é comungado tanto pelo Estado²⁷⁶ como pela iniciativa privada²⁷⁷, e, no segundo caso, afeta o domínio econômico, no qual o legislador constituinte pretendeu estender tal desoneração, inclusive para a iniciativa privada, demonstrando clara intenção indutora de não tributar a atividade de educação, desde que sem fins lucrativos e cumpridos os demais requisitos.

Em relação à imunidade cultural, aplicável aos livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão, dúvida não há de tratar-se de norma indutora. Para isto, valemo-nos do pensamento de Luís Eduardo Schoueri²⁷⁸:

No que se refere aos “livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão” estão eles contemplados no campo do Domínio Econômico. Neste caso, imediata também será a inclusão da referida norma entre as indutoras, já que, afastando qualquer imposto sobre os referidos produtos, incentiva os referidos ramos empresariais. O Supremo Tribunal Federal [RE 189192, Ac. da 2ª T., de 25/03/97, DJ de 23/05/97], pela voz do Ministro Maurício Corrêa, observou a existência de norma tributária indutora no referido dispositivo constitucional, declarando: “Com efeito, não se pode relevar que a imunidade dos jornais decorre de um exercício da extrafiscalidade pelo poder público, ou seja, o Estado abre mão de uma maior arrecadação para propiciar o desenvolvimento de uma situação mais benéfica à coletividade”.

Como dito linhas atrás, as imunidades não são somente aquelas contidas no art. 150 da Constituição Federal. Podemos encontrar o caráter indutor em outros tipos de imunidades, em rol não exaustivo, seja para o IPI²⁷⁹ (art. 153, § 3º, II); para o

²⁷⁶ Art. 208 - O dever do Estado com a educação será efetivado mediante a garantia de:
I - educação básica obrigatória e gratuita dos 4 (quatro) aos 17 (dezessete) anos de idade, assegurada inclusive sua oferta gratuita para todos os que a ela não tiveram acesso na idade própria;
II - progressiva universalização do ensino médio gratuito;
III - atendimento educacional especializado aos portadores de deficiência, preferencialmente na rede regular de ensino;
IV - educação infantil, em creche e pré-escola, às crianças até 5 (cinco) anos de idade;
V - acesso aos níveis mais elevados do ensino, da pesquisa e da criação artística, segundo a capacidade de cada um;
VI - oferta de ensino noturno regular, adequado às condições do educando;
VII - atendimento ao educando, em todas as etapas da educação básica, por meio de programas suplementares de material didático escolar, transporte, alimentação e assistência à saúde.

²⁷⁷ Art. 209 - O ensino é livre à iniciativa privada, atendidas as seguintes condições:

I - cumprimento das normas gerais da educação nacional;
II - autorização e avaliação de qualidade pelo Poder Público.

²⁷⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 319.

²⁷⁹ Art. 153 - Compete à União instituir impostos sobre:

(...) IV - produtos industrializados;

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

(...) III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.

ICMS²⁸⁰ (art. 155, § 2º, X, “a” e “b”); para o ISS²⁸¹ (art. 156, § 3º, II); ou também para as contribuições²⁸² (art. 149, § 2º, I).

Nestes casos, a extrafiscalidade atua no domínio econômico, desonerando as exportações de grande parte de sua carga tributária, objetivando a intenção do legislador, que neste caso foi a de incentivar atividades de comércio exterior, na medida de sua expressa redação.

Com tudo isto, as imunidades representam, sim, a afirmação da extrafiscalidade em um caráter estático, mas não menos importante que o caráter dinâmico relacionado a outras formas de benefícios fiscais que são concedidos²⁸³.

Relativamente ao estudo da extrafiscalidade no ICMS, objeto do presente estudo, tem-se que, exemplificadamente, a imunidade de tal imposto sobre as operações que destinem mercadorias para o exterior é a afirmação do uso da extrafiscalidade.

²⁸⁰ Art. 155 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...) II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...) § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...) X - não incidirá:

a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores;

b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica.

²⁸¹ Art. 156 - Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

(...) III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

(...) § 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do *caput* deste artigo, cabe à lei complementar:

(...) II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior.

²⁸² Art. 149 - Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

(...) § 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o *caput* deste artigo:

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação.

²⁸³ PACOBAHYBA, Fernanda Mara de Oliveira Carneiro. **Simples Nacional e extrafiscalidade: o microempreendedor individual no direito tributário nacional**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2014, p. 67.

4.4 A isenção

A inocorrência do fato gerador não deflagra a relação tributária e, portanto, não há incidência. Não estando presentes os pressupostos materiais indispensáveis para a configuração do fato gerador, podemos dizer que ele não existe.

Em hipótese diversa, ou seja, quando ocorre o fato gerador descrito em lei, esta norma determina sua inexigibilidade, “seja por motivos relacionados com a apreciação da capacidade econômica do contribuinte, seja por considerações extrafiscais”²⁸⁴.

Na isenção, o tributo é devido se ocorrido o fato gerador, mas a lei dispensa seu pagamento, a norma neutraliza o fato gerador ocorrido. “Isenção é a dispensa do pagamento do tributo devido, feita por disposição expressa da lei e por isso mesmo excepcionada da tributação”²⁸⁵.

Inegável, portanto, que a isenção seja uma das hipóteses da extrafiscalidade, pois “nas isenções, entretanto - cada vez mais variadas e abundantes – tem-se o exemplo mais expressivo da atualidade da extrafiscalidade”²⁸⁶.

Isenção não é incentivo fiscal, e, neste passo, cabe a sagaz diferenciação entre incentivos fiscais e a isenção, promovida por Roque Carrazza²⁸⁷:

Não devemos confundir os incentivos fiscais (também chamados estímulos fiscais) com as isenções tributárias. Estas são, apenas, um dos meios de concedê-los, ao lado das bases de cálculo ou alíquotas reduzidas, dos créditos presumidos e dos descontos pela antecipação dos recolhimentos de tributos, dentre outras manifestações do chamado direito premial.

Os incentivos fiscais se materializam, pois, ou recompensas à prática de uma ação desejada pelo Estado, ou facilidades à ação dos contribuintes, tornando-os menos onerosa. E estão, como é fácil perceber, no campo da extrafiscalidade, que, como ensina Geraldo Ataliba, é o emprego dos instrumentos tributários para fins não fiscais, mas ordinatórios (isto é, para condicionar comportamentos de virtuais contribuintes, e não, primordialmente, para abastecer de dinheiro os cofres públicos).

²⁸⁴ FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. Rio de Janeiro: 1964, p. 132.

²⁸⁵ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 1986, p. 183.

²⁸⁶ ATALIBA, Geraldo. Regime jurídico da extrafiscalidade. **Revista Justitia**, MPSP, p. 113. Disponível em: <http://www.revistajustitia.com.br/revistas/4da63x.pdf>. Acesso em: 15 abr. 2022.

²⁸⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 765 – nota de rodapé n. 8 (continuação).

É na isenção que sua lei criadora deve “levar em consideração, quer aspectos relacionados à própria capacidade contributiva, quer ações de natureza extrafiscal”²⁸⁸.

A isenção revela um “caráter de excepcionalidade, de excluir do campo de incidência uma determinada situação que o legislador entendeu que não deveria sofrer com o encargo tributário”²⁸⁹, e, através dela, chega-se ao fim desejado: promover os valores vinculados à atividade estatal.

Noutras palavras, “isenção é o favor fiscal concedido por lei, que consiste em dispensar o pagamento de um tributo devido”²⁹⁰, ou ainda “isenção é uma limitação legal do âmbito de validade da norma jurídica tributária, que impede que o tributo nasça”²⁹¹.

Sendo a isenção oriunda da lei, da vontade do legislador, ela é uma forma explícita da extrafiscalidade, sendo que “o mecanismo das isenções é um forte instrumento de extrafiscalidade”²⁹².

A autoridade legislativa, dentro de seus limites, pode propor uma forma de tributação diferenciada em detrimento ao interesse público ou ao atingimento de algum objetivo social, por exemplo.

Não sem razão, a isenção é uma das formas da exclusão do crédito tributário²⁹³ e com o reforço da necessária lei para se manifestar, nos termos do art. 176, do Código Tributário Nacional:

Art. 176 - A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.

Parágrafo Único - A isenção pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares.

²⁸⁸ CARRAZZA, Elizabeth Nazar. **Progressividade e IPTU**. 1. ed. Curitiba: Juruá, 1996, p. 110.

²⁸⁹ LEÃO, Martha Toribio. **Controle da extrafiscalidade**. Série Doutrina Tributária, v. XVI. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 55.

²⁹⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 765 – nota de rodapé n. 8.

²⁹¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2022, p. 588.

²⁹² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 420.

²⁹³ Art. 175 - Excluem o crédito tributário: I - a isenção.

Importante notar a ressalva contida no Parágrafo Único acima transcrito, no qual é facultado ao legislador instituir determinada isenção tributária especificamente a uma determinada área ou região geográfica, levando em consideração as particularidades que a mesma detém.

E nem que se diga que tal *benesse* com destinatário e região determinada seria inconstitucional, por suposta violação ao princípio da uniformidade dos tributos federais²⁹⁴.

A extrafiscalidade operada através da concessão de isenção, desde que tenha por norte o atingimento ou a regulação das atividades sociais, econômicas, não passa a ferir nenhum outro princípio constitucional, pois ambas as orientações (extrafiscalidade e igualdade) devem conviver de forma harmônica.

No âmbito do ICMS, a Lei Complementar n. 24/75 foi recepcionada pela vigente Constituição e passou a disciplinar as isenções do ICMS²⁹⁵.

Como já dito, em regra, a isenção decorre da lei. Todavia, no caso do ICMS, há especial diferença na medida em que foi conferido à lei complementar a regulação da forma como os entes tributantes poderão conceder ou revogar a isenção.

Por força do art. 34, §§ 4º e 5º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), a referida lei complementar [lei complementar n. 24/75], e os convênios de que dela decorreram, foram recepcionados pela vigente Constituição, tendo o § 3º do mesmo ADCT estabelecido que os respectivos incentivos fiscais também deveriam ser reavaliados e reconfirmados no prazo de dois anos a partir da promulgação da mesma Constituição²⁹⁶.

Em reforço à exceção da isenção do ICMS ser amparada por lei ordinária, vale transcrever a lição de Roque Carrazza:

²⁹⁴ Art. 151 - É vedado à União:

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País.

²⁹⁵ Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.

²⁹⁶ MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 15. ed. São Paulo: Livraria do Advogado, 2020, p. 325.

De fato, unilateralmente, nem mesmo por meio de lei ordinária os Estados e o Distrito Federal podem concedê-las. Nem mesmo por lei ordinária. São vedadas, portanto, isenções autonômicas, em matéria de ICMS.

(...)

A CF cuida do assunto em seu art. 155, § 2º, XII, 'g', verbis:

'XII - cabe à lei complementar: (...) g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados'²⁹⁷.

A isenção também pode ser atingida mediante a determinação, pelo legislador, de alíquota zero a uma determinada operação de venda de mercadoria.

Alíquota zero também é fórmula de isenção. De fato, reduzindo-se a alíquota de um tributo ao valor zero, não surgirá nenhuma quantia a pagar.

Noutras palavras, a alíquota zero não passa de uma das técnicas que o legislador tem ao alcance da mão para conceder isenções tributárias. Assim, por exemplo, se a legislação dispuser que o importador de aparelhos cirúrgicos pagará de ICMS 0% (zero por cento) sobre o valor do bem importado, ela estará, em outros termos, prescrevendo que a importação de aparelhos cirúrgicos está isenta do pagamento deste tributo²⁹⁸.

Para que a lição do autor não fique apenas no campo didático, mas valendo-se de exemplo contido no art. 5º, § 4º, item 1, da Lei n. 6.374/1989 (reproduzida no art. 19, do Anexo I, do RICMS/SP), quando atribui isenção do imposto para a operação de veículo para portador de deficiência física:

Art. 5º - As isenções ou quaisquer outros incentivos ou benefícios fiscais serão concedidos ou revogados nos termos das deliberações dos Estados e do Distrito Federal, na forma prevista na alínea "g" do Inciso XII do § 2º, do artigo 155, da Constituição Federal.

(...)

§ 4º Atendido o disposto no "caput" fica isenta:

1 - A saída de veículo automotor com adaptação e características especiais indispensáveis ao uso do adquirente paraplégico ou portador de deficiência física, impossibilitado de utilizar modelos comuns, excluído o acessório opcional que não seja equipamento original do veículo; (Acrescentado pela Lei n. 8.991/1994)

(...)

²⁹⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 589.

²⁹⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 455 - nota de rodapé n. 8.

(PESSOA COM DEFICIÊNCIA OU AUTISTA - VEÍCULO AUTOMOTOR)

Art. 19 - Saída interna e interestadual de veículo automotor novo adquirido, diretamente ou por meio de representante legal, por pessoa com deficiência física, visual, mental severa ou profunda, ou autista (Convênio ICMS 38/12).

A extrafiscalidade da citada norma é latente, pois a julgar pelos motivos ensejadores da aplicação de tal isenção poder-se-ia destacar a vontade premeditada do Estado em proporcionar mecanismos de integração social a tais indivíduos, concedendo-lhes a isenção do ICMS, o que muito ajudará na redução do custo final do veículo, diante da notória deficiência de locomoção de tais indivíduos, frente aos meios de transporte coletivo disponíveis, limitando-os ao amplo acesso aos equipamentos da saúde, educação, lazer, cultura e ao mercado de trabalho.

4.5 O diferimento e a suspensão

O diferimento e a suspensão representam uma supressão do critério temporal e do critério material²⁹⁹.

Para diferimento e suspensão é comum notar que “estas palavras são encontradas ao nível das leis. São usadas pelo legislador. Todavia, não expressam verdades ou realidades científicas ao nível da teoria da norma jurídica e de sua dinâmica”³⁰⁰.

Do ponto de vista semântico, o vocábulo diferimento traduz a ideia de adiamento, de transferir para um outro momento, representado ainda pela ação de prolongar³⁰¹.

Dos ensinamentos de José Eduardo Soares de Melo, extrai-se que o diferimento “constitui uma técnica impositiva de deslocamento da exigência do tributo para momento posterior à ocorrência do originário o fato gerador, com a imputação da

²⁹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 582.

³⁰⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária**. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 200.

³⁰¹ Dicionário on-line de português. Disponível em: <https://www.dicio.com.br/diferimento/>. Acesso em: 24 maio 2022.

responsabilidade de seu recolhimento a terceiro”. O mesmo autor, em referência aos estudos de Geraldo Ataliba e Cleber Giardino, leciona que o diferimento representaria a exclusão da oneração tributária da operação, tal qual a isenção, e, muito embora diferimento não se confunda com isenção, nada impede que tenham os seus efeitos iguais³⁰².

Também utilizado como instrumento de política fiscal, com o “diferimento do ICMS ocorre o fato imponible do tributo, vale dizer, há incidência, e, destarte, surge a obrigação tributária correspondente. Apenas, por razões de política fiscal, a lei adia para a operação ou a prestação posterior se o recolhimento”³⁰³.

Diferimento é uma espécie de substituição tributária, mediante a postergação ou o adiamento do pagamento do tributo, conjuntamente com a transferência da responsabilidade a um terceiro pelo recolhimento do tributo.

Também conhecida como substituição tributária “para trás”, o diferimento posterga o pagamento do imposto, leva ao contribuinte, que realiza uma operação acobertada pelo diferimento, o dever de observar na legislação de regência qual terá sido o momento em que o ICMS será exigido, conforme eleição no texto normativo.

Vale aqui uma outra lição³⁰⁴ sobre diferimento:

É a categoria tributária mediante a qual o momento do recolhimento do imposto é transferido para outro contribuinte que participe de uma das subseqüentes etapas da circulação da mercadoria indicado expressamente na legislação.

Diferimento “é o tipo de benefício fiscal que em matéria de ICMS deve obedecer a as mesmas diretrizes que norteiam a concessão de créditos presumidos, isenções, etc”³⁰⁵, mas não se está concedendo uma isenção do imposto, apenas ocorre a transferência para o próximo contribuinte da cadeia econômica a responsabilidade de recolher o ICMS devido na operação anterior.

³⁰² MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 15. ed. São Paulo: Livraria do Advogado, 2020, pp. 299-300.

³⁰³ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2022, p. 442.

³⁰⁴ PERES, Adriana Mani; CABRAL, Sandra Maria. **Guia prático da substituição e antecipação tributária**. 2. ed. São Paulo: IOB Sage, 2015, pp. 10-11.

³⁰⁵ CARRAZZA, *op. cit.*, p. 443.

O diferimento e a suspensão não estão presentes na Lei n. 6.374/1989, mas somente no RICMS/SP.

Em âmbito regulamentar, diferimento e suspensão se encontram em diversos artigos contidos no Livro II, denominado “da sujeição passiva por substituição, da suspensão e do diferimento”, no Título II “da retenção antecipada, da suspensão, do diferimento e do pagamento antecipado do imposto”, e, especificamente, no Capítulo IV, intitulado “do diferimento do lançamento do imposto”.

Já o termo suspensão traz a ideia de interromper temporariamente, de interrupção temporária ou adiamento, uma espécie de pausa³⁰⁶.

Na ocorrência da suspensão, o pagamento do tributo também é igualmente postergado ou adiado (assim como ocorre no diferimento) para um determinado momento futuro descrito na norma, porém não há a transferência da responsabilidade tributária pelo pagamento do tributo, sendo que o próprio contribuinte praticante do fato gerador previsto é o responsável, sendo apenas a obrigação deslocada para frente.

Na suspensão é corrente o pensamento que o ente tributante quis promover a redução da carga tributária nas etapas que antecedem o efetivo consumo de uma determinada mercadoria, por exemplo, elegendo o momento final da circulação da mesma como a ocasião para ocorrer a tributação.

De acordo com o RICMS/SP, suspensão e diferimento são normas de interrupção, sendo eleito um outro momento em que o ICMS passa a ser devido:

Art. 428 - A suspensão e o diferimento de que trata este Livro ficam interrompidos, devendo o lançamento do imposto ser efetuado pelo estabelecimento em que ocorrer:

I - a saída da mercadoria com destino a consumidor ou usuário final, inclusive pessoa de direito público ou privado não contribuinte, ressalvada a hipótese prevista no art. 319;

II - saída de mercadoria ou prestação de serviço amparadas por não incidência ou isenção;

III - qualquer outra saída ou evento que impossibilitar o lançamento do imposto no momento expressamente indicado.

³⁰⁶ Dicionário on-line de português. Disponível em: <https://www.dicio.com.br/suspensao/>. Acesso em: 24 maio 2022.

Neste espeque, a concessão de prolongamento de prazo contida na figura do diferimento ou a interrupção temporária podem ser considerados como benefício fiscal, por oferecer, de forma premeditada e pensada, a vontade do Estado em beneficiar determinado segmento da economia, produto, mercadoria ou contribuinte.

No pensar de Isabela Bonfá de Jesus, é também uma hipótese de extrafiscalidade o benefício atribuído a determinado contribuinte ou operação que decorra da postergação e/ou adiamento do prazo de pagamento do ICMS³⁰⁷.

Neste espeque, o Supremo Tribunal Federal considerou que a figura do diferimento (ato de transferir o momento de recolhimento do tributo) não se confunde com a isenção ou imunidade³⁰⁸, como também já sopesou que o diferimento é uma forma indireta de concessão de benefício fiscal, resultando em forma de não pagamento do imposto e não de simples adiamento³⁰⁹.

Desta forma, o diferimento e a suspensão no âmbito tributário representam instrumento adequado de condução à extrafiscalidade, vez que representam técnicas de tributação que, em suma, postergam o momento do recolhimento do imposto, no qual, embora ocorrido o fato gerador do imposto, não ocorre a tributação naquele momento.

4.6 Os créditos presumidos e outorgados

Além do manejo da extrafiscalidade através do uso de alíquotas e base de cálculo reduzidas, bem como pela imunidade, isenção, diferimento e suspensão, a extrafiscalidade se opera também através da possível “concessão de crédito presumido em tributos que observam o princípio da não cumulatividade”³¹⁰.

³⁰⁷ JESUS, Isabela Bonfá de. Direito a crédito de ICMS pelo contribuinte destinatário: princípio constitucional da não cumulatividade. *In*: CARRAZZA, Elisabeth Nazar. **ICMS: questões atuais**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 295.

³⁰⁸ ADI 2056/MS – Disponível em <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=479130> – Acesso em: 08 mai. 2023

³⁰⁹ ADI 3702/ES – Disponível em <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=626844> – Acesso em: 08 mai. 2023

³¹⁰ CARAVELLI, Flávia Renata Vilela. **Extrafiscalidade: (re)construção conceitual no contexto do Estado Democrático de Direito e aplicações no Direito Tributário**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2015, p. 79.

No âmbito do ICMS, a Lei Complementar n. 24/75 foi recepcionada pela vigente Constituição e, além de disciplinar as isenções do ICMS, estendeu também para a concessão de créditos presumidos, e ainda a quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus³¹¹.

Por regra geral, a apuração do ICMS decorre da aplicação do princípio da não-cumulatividade³¹², como na realização de um encontro de contas entre os créditos (entradas) e débitos (saídas). Desta forma, agora por exceção e em substituição à citada sistemática, pode o contribuinte, por sua própria opção, apurar um crédito presumido e assim recolher o imposto devido.

A apuração mediante o uso de créditos presumidos, faculta ao contribuinte, em substituição à análise individualizada quanto à possibilidade de apropriação do crédito em cada uma das aquisições geradoras, aplicar um crédito presumido estipulado e arbitrado pelo Ente Tributante.

Importa ressaltar que a outorga ao contribuinte de um crédito presumido que não corresponde àquele de suas efetivas entradas, não pode gerar desvantagem em relação ao contribuinte que faz a opção se comparado a outro que apura e recolhe o ICMS pela sistemática tradicional. O crédito presumido só será legítimo quando se traduzir em algum tipo de incentivo a determinadas atividades, ou seja, a sistemática de opção ao crédito presumido deve ser sempre mais favorável ao contribuinte.³¹³

Tais créditos outorgados são tratados pelo RICMS/SP através do art. 62, que, por vez, aduz que “constituirão, também, crédito do imposto os valores indicados no Anexo III, nas hipóteses ali indicadas”, e, neste comando, vem o anexo III trazer 48 artigos de créditos outorgados (alguns deles já revogados).

Embora o citado Anexo III contenha como título “créditos outorgados”, tem como seu sinônimo o crédito presumido, sendo esta última expressão uma forma de

³¹¹ Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.

Parágrafo Único - O disposto neste artigo também se aplica:

(...) III - à concessão de créditos presumidos.

³¹² Onde, por força do art. 155, § 2º, I, o ICMS “será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”.

³¹³ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2022, p. 425.

entregar um valor suposto de crédito, em substituição à sistemática tradicional da apuração do ICMS, mediante o cotejo entre débitos e créditos.

Aquele que se beneficia do crédito presumido abre mão da apropriação direta dos créditos permitida pela legislação e passa a usufruir de um percentual de presunção devidamente regulamentado, como forma de compensação em que, na maioria das vezes, tal presunção é melhor do ponto de vista econômico, sendo, assim, uma forma de estimular determinadas operações ou contribuintes a se filiarem a tal sistemática.

Para a utilização do crédito presumido, concedido de forma opcional ao normal sistema de creditamento do imposto, o contribuinte ficará impossibilitado de se apropriar a quaisquer outros créditos (sobre matéria-prima, produtos intermediários, material de embalagens, demais insumos, energia, mercadorias para revenda etc.), nos termos da autorização contida no art. 38-A da Lei n. 6.374/1989³¹⁴.

Sendo o foco do presente trabalho a análise da extrafiscalidade no âmbito do ICMS paulista, podemos citar, a título exemplificativo, o crédito outorgado concedido aos contribuintes paulistas, cuja atividade econômica seja de prestador de serviço de transporte (exceto o aéreo).

É um benefício opcional mediante a possibilidade de, em substituição à sistemática tradicional de apuração do imposto através do confronto entre débitos e créditos (estes últimos sobre o combustível, pneus etc.), optar pelo crédito outorgado correspondente ao percentual de 20% (vinte por cento) do valor do imposto devido na prestação.

Neste contexto, é clara a expressa aspiração do ente tributante em incentivar o respectivo setor mediante a oferta desta vantagem tributária.

4.7 Os regimes especiais de tributação

Uma outra forma do ente tributante aplicar a desoneração tributária total ou parcial é através da concessão de regimes especiais.

³¹⁴ Art. 38-A - Em substituição ao sistema de crédito previsto no art. 38, poderá ser facultado ao contribuinte a compensação de importância resultante da aplicação de porcentagem fixa.

No âmbito do ICMS - ponto a que nos interessa no presente trabalho e a título exemplificativo - o estado de São Paulo faculta aos contribuintes paulistas, cuja atividade econômica seja o de fornecimento de alimentação, a possibilidade de não se sujeitarem à sistemática tradicional de apuração do imposto através do confronto entre débitos e créditos, mas, sim, optar pelo pagamento do percentual de 3,2% (três inteiros e dois décimos por cento) sobre a receita bruta auferida no período.

O regime especial de tributação está previsto no Decreto n. 51.597, de 23 de fevereiro de 2007:

Art. 1º - O contribuinte do ICMS que exercer atividade econômica de fornecimento de alimentação, tal como a de bar, restaurante, lanchonete, pastelaria, casa de chá, de suco, de doces e salgados, cafeteria ou sorveteria, bem como as empresas preparadoras de refeições coletivas, poderão apurar o imposto devido mensalmente mediante a aplicação do percentual de 3,2% (três inteiros e dois décimos por cento) sobre a receita bruta auferida no período, em substituição ao regime de apuração do ICMS previsto no art. 47 da Lei n. 6.374, de 1º de março de 1989.

Nesta sistemática, tem-se substancial desoneração tributária no campo do ICMS, com a nítida vontade de incentivar e implementar a “política de desenvolvimento econômico e social do estado de São Paulo”, trecho que pode ser depreendido da exposição de motivos do citado decreto³¹⁵, publicado no Diário Oficial do Estado de 24/02/2007:

Senhor Governador, Tenho a honra de encaminhar a Vossa Excelência a inclusa minuta de decreto que estabelece sistemática especial de tributação para os contribuintes que exerçam a atividade econômica de fornecimento de refeições.

Tal medida visa a simplificar a apuração do ICMS devido mensalmente, além de aprimorar o controle e a fiscalização desse setor, mediante a fixação de um percentual fixo de tributação sobre a receita bruta auferida, em substituição ao cotejo entre o imposto devido sobre as operações tributadas e os créditos fiscais das operações anteriores.

Como é sabido, os contribuintes atingidos por esta medida realizam operações com mercadorias sujeitas a alíquotas diferenciadas do ICMS, o que dificulta a apuração do imposto devido mensalmente por esses estabelecimentos. Nesse sentido, a definição de um percentual

³¹⁵ Disponível em: https://www.imprensaoficial.com.br/DO/BuscaDO2001Documento_11_4.aspx?link=%2f2007%2fexecutivo%2520secao%2520i%2ffevereiro%2f24%2fpag_0001_7S7O3U337SV82e9IJLJEGTDL1NP.pdf&pagina=1&data=24/02/2007&caderno=Executivo%20I&paginaordenacao=100001 – Acesso em: 24 maio 2022.

fixo para tributação desse setor representa uma facilidade para o contribuinte, sem prejuízo dos controles por parte da Secretaria da Fazenda.

A medida decorre da primeira etapa do trabalho de revisão do sistema tributário estadual que será analisado pela Comissão composta pelas Secretarias da Fazenda, do Desenvolvimento e da Economia e Planejamento, conforme dispõe a Resolução Conjunta-1, de 24 de janeiro de 2007, desses Órgãos, cujo objetivo é avaliar a implantação de política de desenvolvimento econômico e social do Estado de São Paulo.

Com essas justificativas e propondo a edição de decreto conforme a minuta, aproveito o ensejo para reiterar-lhe meus protestos de estima e alta consideração.

Mauro Ricardo Machado Costa

Secretário da Fazenda

Excelentíssimo Senhor Doutor JOSÉ SERRA

Digníssimo Governador do Estado de São Paulo

Palácio dos Bandeirantes

(grifos não constam do original).

Além da citada simplificação na operacionalização da apuração e recolhimento do imposto, o regime especial traz redução na carga tributária.

Imaginemos que o estabelecimento realiza compras de produtos e insumos que serão utilizados para o preparo das refeições no valor de R\$ 10.000,00 e obtém receita de R\$ 25.000,00.

Na tributação tradicional, do cotejo entre o imposto devido sobre as operações de venda tributadas de R\$ 4.500,00 ($R\$ 25.000,00 \times 18\% = R\$ 4.500,00$) e o valor de R\$ 1.800,00 relativo aos créditos fiscais decorrentes das operações de compra anteriores ($R\$ 10.000,00 \times 18\% = R\$ 1.800,00$), resulta no valor a pagar de R\$ 2.700,00 ($R\$ 4.500,00 (-) R\$ 1.800,00 = R\$ 2.700,00$).

Já a apuração pelo regime especial de tributação, além do cálculo ser mais simplificado, o resultado do ICMS a pagar ainda é menor, sendo o correspondente a R\$ 800,00, ou seja, $R\$ 25.000,00 \times 3,2\% = R\$ 800,00$).

Casos semelhantes demonstram a verdadeira e expressa vontade do ente tributante em incentivar o setor de restaurantes e assemelhados mediante algum tipo de vantagem tributária.

Os regimes especiais de tributação não constam do texto do RICMS, nem tampouco de seus anexos, o que dificulta a proposta do presente trabalho, e que, portanto, deixará de ser utilizado para fins de classificação.

5 IDENTIFICAÇÃO E CLASSIFICAÇÃO DA EXTRAFISCALIDADE DO ICMS E OS CRITÉRIOS UTILIZADOS

A extrafiscalidade, se exercida pelo ente tributante, competente e vocacionado para aquele determinado tributo, pode ser importante ferramenta para o alcance do fim desejado.

Nesta linha de pensamento, a extrafiscalidade mostra-se como extraordinário mecanismo para que o Estado, desde que comprometido com a justiça social, empregue-a na luta pelo desenvolvimento econômico e como forma de diminuição das desigualdades sociais, tão presentes em nosso país³¹⁶.

Da certeza de que a tributação influencia na vida social dos indivíduos, seja por tributar de forma mais onerosa determinados comportamentos, ou em sentido contrário, amenizar ou, por vezes, até dispensar a exação em outros momentos, é inegável sua extensão na economia em geral.

Neste sentido, “nenhum obstáculo se coloca, em princípio, ao emprego da extrafiscalidade”, já que, neste sentido, “o tributo extrafiscal não visa a ser recurso financeiro, mas a outro fim, qual o de regular certos comportamentos no setor econômico, social, político etc.”³¹⁷.

De forma geral, a doutrina reconhece o uso da extrafiscalidade como uma finalidade não arrecadatória, mas também destinada a incentivar ou desestimular determinada ação ou comportamento.

Desta maneira, a norma que tem a finalidade extrafiscal é constituída de carga relacionada aos aspectos subjetivos e objetivos do legislador que a idealizou e tais elementos devem ser melhor entendidos para a presente proposta de classificação da extrafiscalidade.

Por esta razão, deve-se levar em consideração os citados aspectos subjetivos e objetivos, no qual para o primeiro deles é de grande importância entender as exterioridades da vontade do criador daquela norma que, por vezes, estarão dispostos

³¹⁶ ARAÚJO, Cláudia de Rezende Machado de. **Revista de informação legislativa**, v. 34, n. 133, p. 327-333, jan./abr. 1997. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/218>. Acesso em: 17 fev. 2021..

³¹⁷ ATALIBA, Geraldo. Regime jurídico da extrafiscalidade. **Revista Justitia**, MPSP, pp. 103-104. Disponível em: <http://www.revistajustitia.com.br/revistas/4da63x.pdf>. Acesso em: 15 abr. 2022.

no próprio comando legal, expressos no próprio texto normativo ou de forma oculta, ou ainda contemplados na exposição dos motivos daquela norma.

Noutras vezes pode haver certa dificuldade em se identificar a “vontade do legislador”, pela pluralidade de participantes na elaboração de um texto legal, ou até mesmo na identificação histórica desta vontade, cujo autor pode até estar falecido³¹⁸.

A busca pela vontade do legislador, na visão de Geraldo Ataliba, é que “eventual intenção do legislador nada vale (ou vale nada) para a interpretação jurídica”³¹⁹.

Deve-se ainda “escolher o direito positivo como objeto da consideração normativa”, que “unicamente este deve ser descrito”³²⁰.

Ademais, não é tarefa fácil nem tampouco exata buscar a finalidade pretendida pelo legislador, pois faltaria a manifesta e expressa vontade, contida na lei escrita, para fins de classificação da extrafiscalidade.

Daí porque é de fraco argumento pretender identificar e classificar a extrafiscalidade somente se apoiando nos aspectos subjetivos. Desta forma, partindo para a utilização dos aspectos objetivos, se passa então a levar em conta os elementos expressos na norma, com os quais se determina com precisão a majoração tributária pretendida (se o desejo for inibir determinado comportamento) ou redução tributária (se a vontade for incentivar).

Como já afirmamos anteriormente, a extrafiscalidade pode ser aplicada a qualquer tipo de tributo como um instrumento de indução ou repressão de desejada conduta a fim de atingir a promoção das finalidades estatais.

Porém, como identificar a extrafiscalidade? Empreitada nada simples, pois, considerando que toda norma pode ter um grau de extrafiscalidade, a doutrina prevê que poder-se-ia identificar uma norma extrafiscal pelos seus efeitos e/ou por sua finalidade.

³¹⁸ LEÃO, Martha. Extrafiscalidade: entre finalidade e controle. *In*: LOBATO, Valter de Souza (coord.); DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo (org.); LEITE, Matheus Soares (org.). **Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance**. Belo Horizonte: Fórum, 2017, p. 175.

³¹⁹ ATALIBA, Geraldo. Revisão constitucional. **Revista de Informação Legislativa**. Brasília, ano 28, n. 110, abr.-jun. 1991, p. 87. Disponível em <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/175836/000453390.pdf?sequence=1>. Acesso em: 10 maio 2023.

³²⁰ KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Tradução J. Cretella Jr. e Agnes Cretella. 9. ed. rev. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013, p. 41.

Aqueles que entendem que a extrafiscalidade poderia ser aferida levando-se em consideração os efeitos dela decorrentes³²¹, entendem que se a extrafiscalidade foi eficaz, ela produziu os efeitos desejados e, portanto, teria atingido o fim pretendido.

Neste aspecto, a nossa divergência se resume no fato de que toda e qualquer norma tributária, fiscal ou extrafiscal, gera efeitos arrecadatários. E mais, indo por tal linha de pensamento, considerar apenas os efeitos como critério de identificação da extrafiscalidade nos levaria a uma análise apenas do ponto de vista econômico, ponto distante do direito.

Em nossa opinião, o melhor critério seria pela utilização da finalidade, já que não existe uma fiscalidade ou extrafiscalidade pura e a finalidade pode ser “juridicamente apreciada, destacada e levada em consideração para fins de interpretação”³²².

A extrafiscalidade deve ser classificada pela finalidade, ainda que seja complexa tarefa, pois, em alguns casos, as funções fiscais e extrafiscais se mostram indissociáveis, e somente pela finalidade seria possível a identificação.

Se as normas tributárias indutoras não têm como objetivo precípuo a arrecadação, este deve ser o marcante traço para auxiliar em sua identificação.

Neste sentido, fazemos coro com Martha Leão³²³, quando diz que:

Adota-se aqui, portanto, essa corrente que reconhece e identifica as normas tributárias extrafiscais através da existência de uma finalidade precipuamente extrafiscal, que se sobressai frente à arrecadação e marca os elementos essenciais do tributo. Nesse caso, o estímulo ao contribuinte não é ocasional, mas premeditado, ou seja, existe a intenção consciente de provocar uma ação ou omissão do indivíduo, ambas consideradas de interesse coletivo, por motivos sociais econômicos ou até políticos.

³²¹ Luís Eduardo Schoueri, através dos pensamentos de Klaus Vogel e Tercio Sampaio Ferraz Junior, de acordo com Diego Bomfim.

³²² BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade**: identificação, fundamentação, limitação e controle. São Paulo: Noeses, 2015, p. 43.

³²³ LEÃO, Martha. Extrafiscalidade: entre finalidade e controle. *In*: LOBATO, Valter de Souza (coord.); DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo (org.); LEITE, Matheus Soares (org.). **Extrafiscalidade**: conceito, interpretação, limites e alcance. Belo Horizonte: Fórum, 2017, p. 173.

Por esta linha, teríamos que a extrafiscalidade se caracteriza pela intenção jurídica em dotar a regra tributária com uma finalidade extrafiscal, ou seja, diversa da simples arrecadação de recursos ao Estado.

E continua a autora:

Essa diferenciação é fundamental conforme se reconhece que todos os tributos, em maior ou menor grau, causam estímulos ou desestímulos para os contribuintes, gerando assim outros efeitos, que não a mera arrecadação dos recursos. A diferença, porém, é que, quando se trata da extrafiscalidade, esse desejo não é uma simples consequência da imposição tributária, mas, sim, uma deliberada intenção do legislador, que usa o tributo como mecanismo dessa intervenção, premeditando, dessa forma, os efeitos esperados (e desejados) a partir dessa imposição. Por isso, no caso das normas tributárias extrafiscais, mais do que instituir uma regra tributária, o legislador ou executivo (quando autorizado para tanto, no caso das alíquotas de determinados tributos) firmam autênticos trabalhos em parceria com os destinatários das normas. Com isso, cria-se uma relação de reciprocidade com o contribuinte: se este agir de acordo com a finalidade, será recompensado; se agir de forma contrária, não o será.

A escolha, no presente trabalho, pela finalidade na identificação da extrafiscalidade e não pelo efeito que a mesma produz, leva em consideração ser de difícil e, em muitas vezes, de impossível apuração, pois aqueles desejados efeitos contidos na norma não podem ser medidos de forma precisa.

O que também não significa dizer que os efeitos são desinfluentes, mas de intrincada mensuração.

Ao utilizarmos a finalidade como ponto de partida para a identificação da extrafiscalidade, não se pode confundir com a intenção do legislador, a fim de evitar o subjetivismo na classificação a que nós nos propomos, mas, sim, analisar a vontade objetiva da norma, que terá, em maior ou menor medida, essa expressa vontade explícita ou implícita.

A nossa opção também pelo uso da finalidade como critério de identificação da extrafiscalidade remonta as lições de Geraldo Ataliba³²⁴:

³²⁴ ATALIBA, Geraldo. **Elementos de direito tributário**: notas taquigráficas do III Curso de Especialização em Direito Tributário, realizado na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1978, p. 21.

O Direito representa a expressão da manifestação de quem tem poder e força, que edita as principais formulações jurídicas na sociedade: o Estado, que assume e manipula o exercício da força e o usa, traçando, em primeiro lugar, as regras do convívio social e disciplinando o comportamento, não só de seus subordinados, mas o seu próprio, estabelecendo limites, formas e maneiras de atuação através da legislação. Todas as regras formuladas pelo Estado, para que sejam obedecidas, são dotadas de coatividade, ou seja, há em cada norma estabelecida de um determinado comportamento a ameaça da utilização da força pelo Estado, caso este comportamento não seja espontaneamente efetivado.

(...)

Nós, bacharéis, nos temos perdido na procura das causas da tributação, dos efeitos da tributação, das razões da tributação, buscando discutir o fenômeno econômico, desprezando a forma jurídica, o caráter formal do direito.

Para o autor, os efeitos não fazem parte do estudo da norma tributária.

Nas palavras de Diego Bomfim, “para que haja a identificação da extrafiscalidade, será sempre essencial que o intérprete analise a finalidade da tributação³²⁵”.

O mesmo autor anuncia que normas extrafiscais precisam ser interpretadas de acordo com sua finalidade e mais precisamente:

quando a tributação é utilizada como instrumento de consecução de fins alheios à distribuição igualitária da carga tributária entre os contribuintes, é imperioso que o intérprete apure a finalidade que provocou um deslocamento da função fiscal da tributação, submetendo a norma ao exame de proporcionalidade, exame esse que não se compatibiliza com as normas tributárias que têm finalidades fiscais³²⁶.

Luís Eduardo Schoueri³²⁷ traz importante elemento histórico na tentativa doutrinária de identificar as normas indutoras extrafiscais, através de estudo de Dora Schmidt, de 1926, que passou a utilizar os seguintes elementos e critérios objetivos para aferir a finalidade das normas tributárias:

³²⁵ BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade**: identificação, fundamentação, limitação e controle. São Paulo: Noeses, 2015, p. 29.

³²⁶ *Ibid.*, p. 121.

³²⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 18.

Para a autora, a finalidade indutora por vezes transparece por meio de sinais objetivos, assim arrolados:

- i) quando o próprio texto da lei declara a finalidade indutora, caso em que esta finalidade se reputa formulada juridicamente;
- ii) contexto político, quando a medida tributária não vem isolada, mas embutida num conjunto (pacote) com outras medidas contemporâneas e com igual finalidade;
- iii) quando o Estado não precisa de recursos adicionais, ou renuncia a receitas tributárias;
- iv) pelo objeto tributado, i.e, quando o imposto incide preferencialmente sobre alguns objetos, em detrimento de outros que estariam igualmente à disposição do legislador;
- v) pela base de cálculo; ou
- vi) pela alíquota.

Martha Leão, citando Juan Enrique Varona Alabern, afirma ser possível identificar os critérios que levariam a definir a existência de uma norma tributária indutora, ou seja, identificar a extrafiscalidade utilizando-se três critérios³²⁸.

No primeiro deles, o tributo deve perseguir com clareza uma finalidade não arrecadatória, e esta finalidade deve ser deduzida do texto da lei reguladora, sendo possível, inclusive, e, por muitas vezes, valer-se da própria exposição de motivos quando for expressa nesse sentido.

O segundo critério visa analisar se a estrutura do tributo está impregnada dos aspectos extrafiscais e não apenas a caracterização acessória. Deve estar caracterizado o forte desejo indutor como elemento essencial do tributo e não como um efeito coadjuvante.

Como derradeiro critério, a arrecadação tributária proporcionada por aquele tributo deve fomentar as condutas de acordo com a finalidade extrafiscal perseguida, que, no caso de uma norma indutora, acarretaria a redução da carga tributária aos indivíduos que realizarem os atos previstos naquela norma.

Fazendo uso basilar dos estudos de Dora Schmidt, do autor espanhol Juan Enrique Varona Alabern e de Martha Leão, pensamos ser melhor a identificação da extrafiscalidade baseada nos seguintes critérios:

Quando no próprio texto da norma indutora, é clara e perfeita a identificação dos seguintes critérios:

³²⁸ LEÃO, Martha Toribio. **Controle da extrafiscalidade**. Série Doutrina Tributária, v. XVI. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 51.

- a) de finalidade não arrecadatória;
- b) de finalidade não arrecadatória, levando-se em consideração o contexto social ou político da norma indutora;
- c) de uso de base de cálculo ou alíquota diferenciada, para fins não arrecadatórios;
- d) de fomento relacionado à finalidade perseguida.

Com base em tais elementos, nos propomos a confirmar a existência da extrafiscalidade para uma determinada norma, mas faltar-lhe-ia uma classificação.

Embora as normas extrafiscais possam ter regramento e implicações no campo do direito tributário e no campo econômico, a nosso ver, se trata de uma sobreposição, de forma complementar, mas que, no presente estudo, a análise da extrafiscalidade será realizada sobre o olhar do direito tributário e como forma de aplicação indireta da justiça fiscal e tributária.

Portanto, serão analisadas as normas do ICMS em nível constitucional, em lei complementar, em lei ordinária, no Regulamento do ICMS e, especificamente, às quais visem estimular a conduta do contribuinte, estimulando-o e induzindo-o no desejado comportamento.

Após a análise constitucional das normas desonerativas do ICMS e também no âmbito das leis complementares que regem o tema, seguiremos de forma direcionada na identificação da extrafiscalidade do ICMS paulista, mediante a análise do conteúdo da norma que visa influenciar um determinado comportamento, sem a preocupação direta da arrecadação, até mesmo porque, em determinados casos, pode ocorrer que a extrafiscalidade acarretará no aumento da tributação, já que aquele comportamento foi induzido³²⁹.

Como resultado da identificação e classificação da extrafiscalidade contida no ICMS, elaboramos uma tabela para orientar o reconhecimento e categorização da ocorrência da extrafiscalidade do ICMS, bem como discorrer a despeito dos critérios utilizados.

³²⁹ CARAVELLI, Flávia Renata Vilela. **Extrafiscalidade:** (re)construção conceitual no contexto do Estado Democrático de Direito e aplicações no Direito Tributário. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2015, p. 77.

Assim, uma vez identificada que determinada norma é indutora e pode ser considerada como tributação extrafiscal, nossa proposta avançará para sua classificação em espécies.

Utilizaremos como espécies classificadoras o próprio texto constitucional, que, basicamente, se compõe dos artigos 3º, 6º, 23, 170, 218 e 219.

Nesta linha de raciocínio, na tabela abaixo, a primeira coluna é composta da sigla, cuja pretensão foi delinear as regras extrafiscais desonerativas, seguida da sua descrição.

Tabela 1 - Identificação e classificação da extrafiscalidade do ICMS

Sigla	Descrição
DES	DESENVOLVIMENTO NACIONAL Desonerações visando desenvolver o produto, sua indústria e comércio nacional, proporcionando competitividade frente ao mercado estrangeiro.
TRA	TRANSPORTE Desonerações voltadas aos meios de transporte em geral, com a finalidade e tentativa de viabilizar este sistema e proporcionar redução em seu custo.
SEG	SEGURANÇA Desonerações visando aparelhamento ou reequipamento das Forças Armadas e de segurança, bem como aquisições de veículos para polícia, aeronáutica etc.
EDU	EDUCAÇÃO E CULTURA Desonerações de operações com livros, material didático, obras de arte, difusão sonora, para maximizar a propagação da educação e cultura.
SAU	SAÚDE Desonerações direcionadas às operações com medicamentos em geral, produtos farmacêuticos, equipamentos médico-hospitalares, dentre outros.
ALI	ALIMENTAÇÃO Desonerações de alimentos em geral, visando mitigar o impacto tributário e com isto acarretar a diminuição de seu preço ao consumidor final.
ASS	ASSISTÊNCIA AOS DESAMPARADOS, MINORIAS E SOCIAL Desonerações de operações com destino a órgãos públicos ou entidades que fornecem atendimento e assistência às vítimas em situação de vulnerabilidade ou projetos sociais.
DEF	PROTEÇÃO E GARANTIA DAS PESSOAS PORTADORAS DE DEFICIÊNCIA Desonerações para incentivar e induzir operações e prestações que tenham como destinatários pessoas em tal condição ou entidades dedicadas a esta causa.

CIE	PESQUISA CIENTÍFICA E TECNOLÓGICA Desonerações de equipamentos, aparelhos, máquinas e demais itens técnico-científicos, laboratoriais destinados à pesquisa científica e tecnológica.
AGR	PRODUÇÃO AGROPECUÁRIA Desonerações para incrementar a atividade agropecuária, em relação a insumos, produtos finais e maquinários utilizados no desenvolvimento desta área.
SAN	SANEAMENTO BÁSICO Desonerações de produtos destinados à implantação de projeto de <u>saneamento básico</u> , diminuindo seus custos, bem como o fornecimento de água natural.
MAM	DEFESA DO MEIO AMBIENTE Desonerações para incentivar atividades ambientais, preservacionistas e de reciclagem, além do descarte de materiais inservíveis, como pilhas e baterias.
ORD	ORDEM ECONÔMICA Desonerações para facilitação das operações e prestações, visando excluir operações sem impacto financeiro ou aquelas voltadas para a ordem econômica em geral.
PRO	PROTEÇÃO AO MERCADO INTERNO Desonerações para incentivar o crescimento econômico paulista, bem como igualar tratamento tributário diferenciado concedido por outros Estados.

Fonte: elaborado pelo autor (2023).

Considerando as siglas e suas descrições constantes da Tabela acima, cada uma delas é norteadas pelo comando constitucional respectivo.

Desta forma, a sigla **DES** (Desenvolvimento Nacional), se refere exclusivamente ao art. 3º da CF/88, na medida que o *caput* prescreve que “constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil”, “garantir o desenvolvimento nacional”, nos termos do inciso II.

Para as siglas **TRA** (Transporte) e **SEG** (Segurança), ambas se referem exclusivamente ao art. 6º da CF/88, onde pelo teor do *caput*, são direitos sociais o transporte e segurança.

Para as siglas **EDU** (Educação e Cultura), **SAU** (Saúde), **ALI** (Alimentação) e **ASS** (Assistência aos Desamparados, Minorias e Social), há referência tanto ao art. 6º da CF/88, de modo que são direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação e a assistência aos desamparados, bem como o devido complemento do art. 23, do qual decorre que “é competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos

Municípios”, e em especial “proporcionar os meios de acesso à cultura, à educação, (inciso V); cuidar da saúde (inciso II), fomentar a produção agropecuária e organizar o abastecimento alimentar (inciso VIII), combater as causas da pobreza e os fatores de marginalização, promovendo a integração social dos setores desfavorecidos (inciso X),

Para as siglas que se referem exclusivamente ao art. 23 da CF/88, de cujo texto decorre que “é competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios”, tem-se a sigla **DEF** (Proteção e Garantia das Pessoas Portadoras de Deficiência); no trecho “cuidar da saúde e assistência pública, da proteção e garantia das pessoas portadoras de deficiência” (inciso II); para **AGR** (Produção Agropecuária) a parte “fomentar a produção agropecuária (inciso VIII) e para **SAN** (Saneamento Básico) a passagem de promover a melhoria das condições “saneamento básico” (inciso IX).

A sigla **CIE** (Pesquisa Científica e Tecnológica) se refere tanto ao art. 23 da CF/88, em relação ao dever de proporcionar os meios de acesso à ciência, à tecnologia, à pesquisa e à inovação (inciso V), como também guarda relação ao art. 218, no sentido de que o texto do *caput* prescreve que “o Estado promoverá e incentivará o desenvolvimento científico, a pesquisa, a capacitação científica e tecnológica e a inovação”.

A sigla **MAM** (Defesa do Meio Ambiente), também se relaciona com dois artigos do Texto Constitucional, sendo o inciso VI do art. 23 na parte de “proteger o meio ambiente e combater a poluição em qualquer de suas formas” e o inciso VII ao trecho de “preservar as florestas, a fauna e a flora”, além de interseccionar com o parte do art. 170, inciso VI, especificamente em “defesa do meio ambiente”.

A sigla **ORD** (Ordem Econômica) tem relação com o próprio art. 170, cujo *caput* é “a ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios”.

Por fim, a sigla **PRO** (Proteção ao Mercado Interno), se relaciona com o art. 219, de onde “o mercado interno integra o patrimônio nacional e será incentivado de modo a viabilizar o desenvolvimento cultural e socioeconômico, o bem-estar da população e a autonomia tecnológica do País, nos termos de lei federal”.

Neste sentido e para fins classificatórios das normas indutoras de características extrafiscais, foi necessário identificar em cada uma delas os elementos subjetivos e objetivos.

Deste modo, foram analisados os elementos subjetivos do idealizador da norma para capturar as exterioridades de sua vontade, muitas vezes descritas no próprio comando legal ou regulamentar, ou expressas no próprio texto normativo, ainda que de forma indireta, contempladas na exposição dos motivos daquela norma.

Já dissemos em tópico anterior, que partir para a classificação baseada na *vontade do legislador*, não poderia significar o verdadeiro objetivo da extrafiscalidade, pois, em muitos casos, há pluralidade de participantes na elaboração do texto normativo, mas, quando consoantes, adotamos também tal fato para fins de classificação.

Assim, de forma a desviar da fragilidade em adotar somente os aspectos subjetivos, partimos para a utilização dos aspectos objetivos da norma, que se mostraram mais eficazes (quando existentes), já que estariam tais fundamentos insculpidos na própria norma.

Desta forma, iniciamos definindo a existência da extrafiscalidade e, ato contínuo, partimos para sua classificação, utilizando o critério da finalidade essencialmente extrafiscal, que se destaca à finalidade arrecadatória, mediante estímulo intencional e premeditado, colocado à disposição do contribuinte.

Para a realização da pretendida classificação, a escolha foi pela finalidade na identificação da extrafiscalidade e não pelo efeito que a mesma produz, pois seria de difícil mensuração apurar se os efeitos desejados da norma de fato ocorreram, no qual seria necessário ingressarmos em território financeiro, que não é objetivo deste trabalho.

Para a identificação da extrafiscalidade no texto Constitucional, nossa pesquisa tomou como base os anais da atual CF/88, em especial os volumes 141 a 164, da Assembleia Nacional Constituinte, da Comissão do Sistema Tributário, Orçamento e Finanças e suas Subcomissões.

Já no caso das Leis Complementares e a Lei do ICMS Paulista, foram utilizadas as exposições de motivos e os projetos de leis que originaram referidas normas legais.

Ao adentrarmos no estudo da extrafiscalidade no âmbito do Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo, as barreiras foram maiores, na medida em que parte das isenções, reduções de base de cálculo e créditos presumidos ali contidos são originados através de Convênios ICMS, nos termos da Lei Complementar n. 24/75.

Neste espectro, o RICMS/SP recepciona as regras desonerativas definidas em Convênios através de decretos expedidos pelo Poder Executivo, que acabam, muitas vezes, em não adotar a conduta de justificar seus motivos.

Diante da inexistência de caracterização da extrafiscalidade de forma mais evidente, nossa ideia inicial foi a pretensão de solicitar ao Confaz, as devidas justificativas de cada uma das normas extrafiscais, tendo sido negado tal informação em 06/05/2021, com os seguintes argumentos:

Nos termos do art. 198 do Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966), c/c os arts. 22 e 23, Incisos IV e VIII da Lei n. 12.527/2011; arts. 6º, Inciso I, 20, parágrafo único, e 25, Incisos V e IX, do Decreto n. 7.724/2012, os processos administrativos ou expedientes que se destinem a embasar decisões de política econômica, ou que possam comprometer atividades de inteligência, bem como documentos que tratam de investigação ou fiscalização em andamento, relacionados com a prevenção ou repressão de infrações devem ser classificados como sigilosos.

Ademais, as informações sob a guarda desta secretaria são de titularidade dos entes federados, não possuindo a Secretaria Executiva do Conselho Nacional de Políticas Fazendárias (SE/CONFAZ) poder decisório quanto à divulgação de informações, sendo esse o entendimento consolidado no Regimento Interno do CONFAZ, aprovado pelo Convênio ICMS 133/97, de 12 de dezembro de 1997; e no Regimento Interno da COTEPE/ICMS, divulgada pela Resolução 03/97, de 12 de dezembro de 1997. Desta forma, todas as informações são de acesso restrito na forma dos arts. 44 e 45 do Decreto n. 7.845, de 14 de novembro de 2012.

Nesta linha, verifica-se que esta SE/CONFAZ é mera guardiã de informações pertencentes às Unidades Federadas, conforme registrado no Parecer SEI N. 2205/2019/ME da PGFN.

Assim, repisamos que a decisão acerca do sigilo fiscal já foi tomada pelo Conselho quando da edição do Convênio ICMS 133/97 e da Resolução 03/97, não podendo esta determinação ser desconsiderada por esta Secretaria Executiva.

Por todo o exposto, informamos a impossibilidade de atendimento do pleito de acesso aos Votos/Relatórios/Pareceres do grupo de trabalho 26, que trata justamente sobre a concessão de benefícios fiscais, uma vez que estes se revestem de sigilo legal.

Atenciosamente,
Assessoria do Gabinete
SE/CONFAZ

Perante tal negativa, nossa tentativa foi no sentido de solicitar à Secretaria do Governo do Estado de São Paulo as justificativas das normas extrafiscais, contidas na legislação paulista, tendo sido igualmente negado tal informação, conforme abaixo:

Em atenção à sua mensagem, verificamos que em resposta ao seu protocolo SIC n. 36866211130, o Serviço de Informações ao Cidadão esclareceu que o meio utilizado para a obtenção das informações solicitadas não é amparado pela “Lei de Acesso à Informação”.

Na ocasião, foi recomendado que V. Sa. efetuasse Consulta Tributária Eletrônica (e-CT) e informado o link para acesso à formalização da supracitada consulta. Inconformado, o solicitante entrou com recurso o qual encontra-se em análise.

Diante do despreparo da Administração Tributária em lidar com o tema em questão, ingressamos com o competente recurso informando não se tratar de dúvida em relação à interpretação da legislação tributária e, portanto, não seria o caso de utilizar-se do instituto da Consulta Tributária.

Não obstante, ainda assim o pedido foi negado, sob a alegação de que a Secretaria da Fazenda Estadual estaria impossibilitada de atender o pleito, vez que tais justificativas e registros da extrafiscalidade dos Convênios restam restringidas ao Confaz. Eis os termos:

Sobre o objeto do pedido e o seu atendimento, a Coordenadoria da Administração Tributária – CAT esclarece:

1 - O interessado relata que as informações destinam-se a complementar estudo de pós-graduação, o que denota que o interessado não é contribuinte.

Assim, constata-se que o interessado não é legitimado para efetuar “consulta tributária”.

(<https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/ct/Paginas/Roteiro-para-formula%C3%A7%C3%A3o-de-Consulta-Tribut%C3%A1ria.aspx>)

Porém, o interessado poderá formular “consulta” por meio do “Fale Conosco” (<https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/ct>).

2 - Não obstante, verifica-se que o interessado deseja consultar a exposição de motivos dos Convênios ICMS que resultaram em

decretos de isenção na legislação paulista. Cabem os seguintes esclarecimentos:

Os convênios a que se refere o interessado são aqueles aprovados pelo Confaz, órgão colegiado pertencente à estrutura do Ministério da Fazenda.

As propostas de convênio chegam ao Confaz a partir de diversas origens: contribuintes, entidades de classe, órgãos públicos etc.

Tais propostas são analisadas por Grupos de Trabalho no âmbito da COTEPE/ICMS (vinculado ao Confaz) e, em seguida, submetidas à decisão do Colegiado. Ver Ato COTEPE 48/19 (<https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/atos/2019/ato-cotepe-icms-48-19>).

Contudo, os registros acerca das propostas de convênio, respectivas análises e exposições de motivos ficam circunscritas ao Confaz, não dispondo esta Secretaria dos referidos registros.

Assim, esta Secretaria encontra-se impossibilitada de atender ao pedido do interessado.

Atenciosamente,

Florêncio dos Santos Penteado Sobrinho

Diretor Técnico de Departamento da Fazenda Estadual

Após breve relato das particularidades para a tarefa de identificação e classificação da extrafiscalidade do ICMS, todas devidamente superadas, passaremos nos tópicos a seguir a comentar a ocorrência das normas indutoras, iniciando pela Constituição Federal, passando pelas Leis Complementares, Lei Ordinária do ICMS e ao fim, o texto do Regulamento do ICMS.

5.1 Extrafiscalidade baseado no texto constitucional

Para as desonerações do ICMS contidas na Carta Magna, nossa análise se restringiu às desonerações, cujo texto constitucional avance no domínio econômico, excetuando-se, portanto, as imunidades, cujo teor não seja apenas indutor, como é o caso da imunidade recíproca (art. 150, VI, “a”), imunidade religiosa (art. 150, VI, “b”), partidos políticos, fundações e entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos (art. 150, VI, “c”).

Neste último caso, contido na alínea “c” do art. 150, Inciso VI, ao tratar de instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos, o tema “educação” é compartilhado tanto pelo Estado (art. 208 da CF/88) como pela iniciativa

privada (art. 208 da CF), e sobre o aspecto da iniciativa privada será abordado no presente trabalho.

Tal fato será pela tentativa de certificarmos que o legislador constituinte pretendeu estimular e induzir que a citada iniciativa privada tivesse o papel da educação, oferecendo, em contrapartida, desoneração tributária na tributação destas atividades de educação, desde que sem fins lucrativos e cumpridos os demais requisitos.

Será analisado as hipóteses contidas no art. 150, inciso VI, bem como aquelas contidas no art. 155, § 2º, inciso X, vez que interferem no domínio econômico, e, portanto, também serão analisadas.

Iniciando nosso exame pelo art. 150, inciso VI, alínea “c”, que como dito anteriormente será analisado sob o prisma relacionado às instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, considerando o tema central da educação, exercido pela iniciativa privada (art. 208 da CF/88).

Partindo desta premissa, é possível analisar que referida imunidade detém características extrafiscais, de acordo com o texto constitucional.

Também é fato de que a sociedade moderna necessita a cada dia, e de acordo com a evolução social dos indivíduos, que o Estado avance através de novas formas de participação.

Neste sentido, quando referida imunidade retira a tributação do segmento de educação, tem-se ali demonstrado, em certa medida, o apoio governamental à iniciativa da sociedade civil na defesa e na implementação da educação, o que contribui para a evolução cultural e educacional dos indivíduos.

No texto desonerativo em comento, resta evidente a intenção do legislador constituinte ao estender às associações civis um regime jurídico tributário que lhes assegure imunidade tributária com relação a seus eventuais rendimentos e operações.

Para os fins de classificação da extrafiscalidade contida no art. 150, VI, “c” tem-se que a tutela dos direitos fundamentais, dentre eles o direito à educação, é atingida quando se desonera as instituições de ensino, setor no qual é sabido que o Estado

atua de forma insuficiente, e a acertada imunidade visa atrair cidadãos a suprir a ineficiência Estatal³³⁰.

A imunidade das instituições de educação visa beneficiá-las em razão de que seus fins são elevados, nobres e, desta forma, se emparelham com as finalidades e deveres do próprio Estado quanto a sua responsabilidade na promoção da educação³³¹.

Sendo assim, para os fins de classificação da extrafiscalidade contida no art. 150, VI, “c”, e com base na classificação proposta no item 5 do presente trabalho, podemos classificar a presente extrafiscalidade como “Educação e Cultura” (sigla EDU), para fins de atendimento dos ditames constitucionais previstos nos artigos 6º e 23, Inciso II.

Em relação à extrafiscalidade contida no art. 150, inciso VI, alínea “d”, o atual texto constitucional, ao tratar da imunidade sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão, leciona a impossibilidade de que a União, Estados, Distrito Federal e Municípios instituem impostos sobre tais bens.

Esta desoneração já é histórica em nosso ordenamento jurídico pátrio, tendo sido contemplada desde a Constituição de 1946, com idêntico comando ao atual.

Os legisladores da Assembleia Constituinte de 1946 já expressavam a necessidade da aplicação da imunidade aos livros, para que, desta forma, a cultura brasileira mais rapidamente se popularizasse com a facilitação da chegada e acesso dos livros a todo e qualquer cidadão.

Desonerar os livros e demais também seria uma forma de ofertar livros nacionais por preço inferior em papel melhor, se comparados aos estrangeiros.

Também, a Constituição de 1967 manteve a desoneração, com a necessária extensão da imunidade aos jornais e revistas e na atual Constituição, argumentos favoráveis à manutenção da imunidade sobre os livros não faltaram.

O desejado estímulo fiscal de livros, jornais e periódicos foi igualmente estendido para material impresso, visando um maior desenvolvimento cultural, além

³³⁰ VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição tributária interpretada**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 311.

³³¹ Constituição Federal Comentada. Alexandre de Moraes *et al.* **Organização equipe forense**. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 1.236 – comentários de Sacha Calmon.

de garantir de que a liberdade de expressão não fosse eventualmente tolhida pela tributação no futuro.

O atual texto constitucional visava proteger da tributação os livros e afins, principalmente porque, em tal época, ensaiava-se um momento de democracia, mas também de um passado recente em que eventual ato de censura por parte do Estado poderia se virar como o retorno da tributação aos livros.

Desta forma, ao impor a limitação constitucional do poder de tributar aos livros e afins, imbuídos de interesse cultural ou educacional, salvaguarda-se a democratização do acesso aos livros em geral, bem como aos instrumentos de disseminação da cultura e informação.

Diante de tais argumentos históricos, retirados de trechos das propostas de emendas constitucionais em relação à imunidade aplicável aos livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão, é de fácil percepção que o uso da extrafiscalidade foi aplicado, tendo como fundamento a tentativa de dar maior acesso à cultura e à educação.

Desta forma, para os fins de classificação da extrafiscalidade contida no art. 150, VI, “d”, há que se considerar a necessária proteção ao exercício da liberdade de expressão intelectual, artística e científica, que não pode e não deve ficar restringida, vale dizer, deve ser garantido o seu acesso a todos os indivíduos, deve ser facilitado. E é neste ponto e neste sentido que a imunidade prevista no art. 150, Inciso VI, alínea “d” se encontra³³².

O fundamento desta extrafiscalidade, representada na presente imunidade, é cultural, no qual procura-se desonerar seu acesso, bem como das influências políticas que poderiam ser exercidas através da tributação dos livros, jornais e periódicos que eventualmente viessem a criticar os governos. Esta imunidade filia-se à liberdade de expressão, vez que favorece o acesso à cultura e educação³³³.

Desse modo, para os fins de classificação da extrafiscalidade contida no art. 150, VI, “d”, e com base na classificação proposta no item 5 do presente trabalho, podemos também classificar a presente extrafiscalidade como “Educação e Cultura”

³³² VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição tributária interpretada**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 316.

³³³ Constituição Federal Comentada. Alexandre de Moraes *et al.* **Organização equipe forense**. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 1.236 – comentários de Sacha Calmon.

(sigla EDU), para fins de atendimento dos ditames constitucionais previstos nos artigos 6º e 23, Inciso II.

Partindo para o exame da extrafiscalidade do art. 150, inciso VI, alínea “e”, é de se ressaltar que tal texto foi incluída pela Emenda Constitucional n. 75, de 15/10/2013, de modo a estender a imunidade, vedando que a União, Estados, Distrito Federal e Municípios instituem impostos sobre “ fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros”, além de estender tal imunidade aos “suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham”.

As louváveis justificativas apresentadas pelos senhores deputados, quando da apresentação da proposta de Emenda à Constituição, se basearam no então momento vivido pela produção musical brasileira, devastada pela pirataria de suas obras e pelo avanço da internet, no qual indivíduos realizavam downloads de obras musicais, face ao alto custo das mesmas, por vezes inacessível à sociedade em geral.

A ideia era estabelecer imunidade tributária para a produção musical brasileira e a comercialização de seus suportes físicos e digitais (na época, CD e fitas cassetes), na tentativa de baratear o preço final e, com isto, permear o acesso a todos.

A preocupação dos legisladores, à época, era no sentido de que se presenciava uma diminuição significativa de lançamentos de obras nacionais, além do desaparecimento de diversos pontos de venda e na perda de milhares de empregos formais, tudo por conta da pirataria.

As históricas justificativas dos legisladores constituintes demonstram a real e verdadeira preocupação em relação à pirataria que assola o segmento de fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil, de onde a imunidade em vigor pretende proteger obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e, ainda, obras interpretadas por artistas brasileiros, além de seus suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, como forma de manter a difusão das manifestações culturais de nosso país, a exemplo da música brasileira.

A indispensável proteção à propagação e conservação da cultura nacional é digna de regra extrafiscal imunizante. Combater a pirataria e preservar o patrimônio musical brasileiro é atingido com a aplicação desta imunidade.

Para os fins de classificação da extrafiscalidade contida no art. 150, VI, “e”, e com base na classificação proposta no item 5 do presente trabalho, podemos também classificar a presente extrafiscalidade como “Educação e Cultura” (sigla EDU), para fins de atendimento dos ditames constitucionais previstos nos artigos 6º e 23, Inciso II.

Passando a analisar as hipóteses contidas no art. 155, inciso X, inauguramos pela extrafiscalidade do art. 155, inciso X, alínea “a”, teve sua redação alterada pela Emenda Constitucional n. 42, de 19/12/2003, de forma a prever que o ICMS não incidirá “sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior”, tendo sido, inclusive, assegurada a devida manutenção e o aproveitamento do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores.

Na anterior Constituição de 1967, o art. 24, § 5º, trazia menção de que o então ICMS não incidia “sobre produtos industrializados e outros que a lei determinar, destinados ao exterior”.

Tal a imunidade constitucional do Texto de 1967, se justificava com o objetivo de encarecer o produto exportado, de modo ainda que não venha a sofrer nenhum gravame tributário capaz de encarecê-lo na competição dos mercados internacionais.

É de interesse nacional que ocorra o desenvolvimento da indústria nacional e, assim, deve o Estado auxiliar nesta penetração em mercados internacionais, tornando-os mais competitivos, retirando-lhes a tributação.

É bom lembrar que um produto fruto da indústria nacional acabou por gerar empregos no âmbito nacional, fazendo girar nossa riqueza, favorecer a balança comercial e trazer reservas cambiais ao nosso país.

Já na vigente Constituição, a manutenção desta imunidade teve como justificativa também assegurar a manutenção dos créditos relativos aos insumos utilizados na fabricação dos produtos exportados, mediante mecanismo de ressarcimento pela União aos Estados e Municípios em razão da eventual perda de arrecadação.

Como se percebe, a imunidade do ICMS em relação às operações que destinem mercadorias para o exterior, bem como sobre serviços prestados a destinatários no exterior, com a necessária e autorizada manutenção do direito ao

crédito deste imposto, foi objeto de reflexão do legislador constituinte, com o expresso desejo de que, ao desonerar tais operações, coloca o mercado brasileiro em competição de igualdade aos demais mercados estrangeiros, além de maior geração de renda e emprego.

O atual texto constitucional reforça a política de desoneração das exportações de forma a não embutir no valor das mesmas a elevada carga tributária, favorecendo a competitividade das empresas exportadoras³³⁴.

Desta forma, desonerar exportações é fortalecer a ordem econômica nacional, de um lado gerando mais empregos; de outro, retirando obstáculos aos exportadores.

Com a necessária desoneração, o que propõe-se é elevar o produto nacional, que, ao ser exportado, ficaria em posição de competição mais equilibrada frente aos mercados internacionais em que o afastamento do ICMS seria também uma forma de estimular empresas instaladas em território nacional a realizar operações comerciais com outros mercados internacionais, favorecendo a ordem econômica brasileira.

Para os fins de classificação da extrafiscalidade contida no art. 155, X, “a”, e com base na classificação proposta no item 5 do presente trabalho, podemos também classificar a presente extrafiscalidade como preservação da “Ordem Econômica” (sigla ORD), para fins de atendimento dos ditames constitucionais previstos no art. 170.

Por sua vez, a extrafiscalidade do art. 155, inciso X, alínea “b”, cuja imunidade se aplica “sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica”.

Na anterior Constituição de 1967, já era antigo o problema da tributação dos combustíveis e a necessidade do uso dos mesmos em nosso sistema de transporte.

Apesar de sua singular imunidade prevista nesta alínea, não deve-se perder de vista que referida imunidade não foi instituída em prol do consumidor, do cidadão, mas, sim, do Estado de destino dos produtos derivados de petróleo.

Esta imunidade favorece os Estados consumidores em detrimento dos Estados produtores, mas, ainda assim, tal regra desonerativa consiste na proteção do equilíbrio da ordem econômica, alinhado com o federalismo fiscal de forma a não

³³⁴ VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição tributária interpretada**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 492.

favorecer alguns poucos Estados que são fontes naturais e produtoras de petróleo em detrimento de outros³³⁵.

Para os fins de classificação da extrafiscalidade contida no art. 155, X, “b”, e com base na classificação proposta no item 5 do presente trabalho, podemos também classificar a presente extrafiscalidade como preservação da “Ordem Econômica” (sigla ORD), para fins de atendimento dos ditames constitucionais previstos no art. 170.

Partindo para o estudo da imunidade contida no art. 155, inciso X, alínea “c”, tem-se o impedimento da tributação sobre ouro, no sentido de imunizar do ICMS as operações com tal produto, mas com a necessária ressalva de que o ouro será aquele “definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial”, em referência às hipóteses definidas no art. 153, § 5º.

Com tal referência ao art. 153, § 5º, vislumbrou-se a possibilidade dos Estados e do Distrito Federal darem outra interpretação e, com isto, buscarem a tributação sobre o ouro. O texto deixa claro que não se trata do ouro de comércio, mas, sim, daquele utilizado como ativo financeiro ou como instrumento de política cambial.

Nesta linha, deve-se considerar a intenção constitucional de preservar a ordem econômica, desonerando as operações com ouro, se e quando definido como instrumento de política cambial e não como mera mercadoria, com o objetivo de atingir a proteção à ordem econômica, retirando a tributação do ICMS, uma vez que atua como ativo financeiro³³⁶.

Para os fins de classificação da extrafiscalidade contida no art. 155, X, “b”, e com base na classificação proposta no item 5 do presente trabalho, podemos também classificar a presente extrafiscalidade como preservação da “Ordem Econômica” (sigla ORD), para fins de atendimento dos ditames constitucionais previstos no art. 170.

A extrafiscalidade contida do art. 155, inciso X, alínea “d”, foi incluída ao Inciso X, do art. 155, do Texto Maior, pela Emenda Constitucional n. 42, de 19/12/2003, que então passou a impedir que os Estados e Distrito Federal pudessem instituir ICMS sobre as “prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita”.

³³⁵ *Ibid.*, p. 495.

³³⁶ VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição tributária interpretada**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 496.

As justificativas de propostas de Emenda Constitucional foram no sentido de que não se tratava de um benefício às emissoras de rádio e televisão, mas que, em decorrência do surgimento de outros, novos e mais modernos meios de divulgação, cumulados com maior eficiência, maior acesso e alcance, deve ser alçado ao plano constitucional tal imunidade.

Em contrapartida à imunidade dos livros, jornais e periódicos, que devem ser adquiridos pelo cidadão, os sinais de rádio e televisão são de recepção gratuita e, com isto, alcançam ainda mais as camadas menos favorecidas da população brasileira.

Vale lembrar que os sinais de rádio e televisão chegam a localidades onde nem mesmo são alcançados pela mídia impressa, e, por tais razões, as atividades das emissoras de rádio e televisão não devem estar compreendidas no campo de incidência do ICMS.

Importante ressaltar que, ainda que se considere a eventual impossibilidade da cobrança do ICMS sobre serviços gratuitos, tal qual a redação da alínea “d”, esta regra desonerativa, embora possa ser considerada de função meramente elucidativa, tem o condão de evitar qualquer interpretação equivocada sobre a incidência do ICMS em tais situações. Regra necessária para ajustar e dar cumprimento à desejada ordem econômica contida no art. 170 do Texto Maior³³⁷.

Para os fins de classificação da extrafiscalidade contida no art. 155, X, “d”, e com base na classificação proposta no item 5 do presente trabalho, podemos também classificar a presente extrafiscalidade como preservação da “Ordem Econômica” (sigla ORD), para fins de atendimento dos ditames constitucionais previstos no art. 170.

5.1.1 Resumo da extrafiscalidade do ICMS na CF/88

Com a colação das justificativas das imunidades antes descritas, e com base nos critérios de classificação especificados no item 5, temos:

³³⁷ VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição tributária interpretada**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 497.

Tabela 2 - Resumo da extrafiscalidade do ICMS na CF/88

CF/88	Extrafiscalidade	Classificação
Art. 150, VI, c	Sim	EDU
Art. 150, VI, d	Sim	EDU
Art. 150, VI, e	Sim	EDU
Art. 155, X, a	Sim	ORD
Art. 155, X, b	Sim	ORD
Art. 155, X, c	Sim	ORD
Art. 155, X, d	Sim	ORD

Fonte: elaborado pelo autor (2023).

Para a sigla **EDU** (Educação e Cultura), há referência ao art. 6º da CF/88, ao prescrever que um dos direitos sociais é a educação, e a sigla **ORD** (Ordem Econômica) tem relação com o próprio art. 170, cujo *caput* é “a ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios”.

5.2 Extrafiscalidade baseada nas Leis Complementares

Em memorável obra “Lei Complementar Tributária”, José Souto Maior Borges³³⁸ discorre sobre a importância da lei complementar, na medida que esta completa uma norma constitucional não autoexecutável, que tem o condão de aperfeiçoar as disposições da Constituição, de modo a tornar os comandos do Texto Maior eficazes e aptos a desempenhar seus princípios e conteúdo.

Neste aspecto, objetivou-se no presente trabalho analisar (i) o Decreto-Lei n. 406/68 (cuja jurisprudência do STF se firmou no sentido da recepção do mesmo pela ordem constitucional vigente com status de lei complementar nacional³³⁹); (ii)

³³⁸ BORGES, José Souto Maior. **Lei Complementar Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975, p. 55.

³³⁹ Vide **Recurso Extraordinário n. 940.769/RS**. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=750803454>. Acesso em: 27 maio 2022

passando pela Lei Complementar n. 04/1969; e, por fim, (iii) analisando a Lei Complementar n. 87/1996.

5.2.1 A extrafiscalidade do Decreto-Lei n. 406/1968

Em observância à exposição de motivos³⁴⁰ referente ao Decreto-Lei n. 406/1968, o então Ministro da Fazenda, Antônio Delfim Netto, resumiu:

3. Este projeto tem por finalidade aparar as arestas que podem advir da lei federal. Todavia, é preciso assinalar que cabe aos Estados, através de sua legislação e de convênios pelos quais se comprometam a dar tratamento uniforme a problemas resultantes de relações interestatais, resolver a maior parte das dificuldades, obedecida, naturalmente, a lei federal normativa.

4. A instabilidade legislativa no campo fiscal é indesejável pelos prejuízos que traz para os contribuintes e para o Poder Público. Por outro lado, as leis fiscais, em virtude de sua própria natureza, são das mais sujeitas a mutações porque devem acompanhar de perto o desenvolvimento econômico. Entre estes dois pontos deve ser encontrado o equilíbrio; nem mudanças excessivas, nem imutabilidade que traz desconformidade tarde com a situação real de cada momento.

É possível que a lei federal ainda deva sofrer um ou outro pequeno ajustamento, mas é de desejar-se que, durante largo tempo, não se faça alterações profundas. Saliente-se, de novo, que cabe agora aos Estados proceder aos ajustes necessários em suas legislações, adequando-as aos interesses de uma política econômica nacional.

5. O projeto conserva, basicamente, o sistema do Código Tributário Nacional, pelo que serão aqui abordadas apenas as alterações introduzidas. Não se pode deixar, porém, de dizer algumas palavras a propósito da conceituação do fato gerador do tributo. O Código delimitou-a, basicamente, como a saída de mercadorias de estabelecimento comercial, industrial ou produtor. Esta definição tem sido objeto de críticas fundadas no argumento de que muitas saídas de mercadorias não tem conteúdo econômico e, portanto, não devem ser tributadas.

Importante notar que já existia a preocupação em dar uniformidade nas operações interestaduais, considerando que cada Unidade da Federação, já naquela

³⁴⁰ Disponível em: http://www.consultaesic.cgu.gov.br/busca/dados/Lists/Pedido/Attachments/1027222/RESPOSTA_PEDIDO_RESP_00077_001027_2015-00_27-09-2016%20-%20CC%20-%20E XM%20D LG%20406-68.pdf – Acesso em: 27 maio 2022.

época, possui e disciplinava regras próprias para o ICMS, causando a tal “instabilidade legislativa” citada pelo Ministro da Fazenda.

Veremos adiante, com o detalhe merecido as hipóteses de ocorrência da extrafiscalidade, contidas no art. 1º.

A extrafiscalidade contida na redação do art. 1º, § 3º, inciso I, prevê que o ICMS não incide “sobre a saída de produtos industrializados destinados ao exterior”.

É de grande clareza a exposição de motivos do Decreto-Lei n. 406/1968, na qual a motivação da desoneração nos casos de saída de produtos industrializados destinados ao exterior trata-se, em primeiro momento, de uma repetição da Constituição vigente à época, mas de necessário regramento no decreto-lei para que tal regra desonerativa não se justifique apenas pela necessária política agressiva de exportação de produtos industrializados, mas, sim, sobre seus limites.

No atual texto constitucional, há idêntica desoneração, fundada no art. 155, X, “a”³⁴¹, que já comentamos em tópico anterior.

Para os fins de classificação da extrafiscalidade contida no art. 1º, § 3º, I do Decreto-Lei n. 406/1968, e com base na classificação proposta no item 5 do presente trabalho, podemos também classificar a citada extrafiscalidade como preservação da “Ordem Econômica” (sigla ORD), para fins de atendimento dos ditames constitucionais previstos no art. 170.

Partindo para a análise da extrafiscalidade do art. 1º, § 3º, incisos II, III, IV, e § 4º, incisos I e II, importa dizer que o texto do decreto-lei em relação à capitulação descrita no subtítulo acima, determina que o ICMS não incide sobre a alienação fiduciária em garantia (§ 3º, II), sobre a saída de mercadorias a serem utilizadas na prestação de tais serviços pelo prestador (§ 3º, III) e a saída de mercadorias por conta e ordem de terceiros, diretamente de empresa transportadora ou de depósito (§ 3º, IV).

No mesmo sentido, o § 4º determina que são isentas do ICMS as saídas de vasilhames, recipientes, embalagens e sacarias, desde que não cobrados do destinatário ou não computados no valor das mercadorias, e ainda que devam retornar

³⁴¹ Que prevê que o ICMS não incidirá “a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores;”.

ao estabelecimento remetente ou a outro do mesmo titular, sendo tal isenção tanto na remessa (Inciso I) como no retorno (Inciso II).

Citadas desonerações foram pautadas, a rigor, no sentido de deixar claro de que não pode haver a tributação do ICMS em mercadorias sem conteúdo econômico. Tal imposto deve incidir sobre o valor acrescido das mercadorias, o que não é o caso descrito nos supracitados dispositivos legais.

Assim, quiseram tais dispositivos legais explicitar a falta de interesse na tributação de operações sem conteúdo econômico, tais como as descritas nas capitulações descritas.

Para os fins de classificação da extrafiscalidade contida no art. 1º, § 3º, II, III, IV, e § 4º, I e II do Decreto-Lei n. 406/1968, e com base na classificação proposta no item 5 do presente trabalho, podemos também classificar a presente extrafiscalidade como preservação da “Ordem Econômica” (sigla ORD), para fins de atendimento dos ditames constitucionais previstos no art. 170.

Nos dirigindo à identificação da extrafiscalidade contida no art. 1º, § 4º, incisos III e IV, encontra-se no referido texto a determinação de que são isentas do ICMS, tanto as saídas (Inciso III) como as entradas (Inciso IV) de mercadorias destinadas ao mercado interno e produzidas em estabelecimentos industriais como resultado de concorrência internacional, com participação de indústrias do país contra pagamento, com recursos oriundos de divisas conversíveis provenientes de financiamento a longo prazo de instituições financeiras internacionais ou entidades governamentais estrangeiras.

Neste ponto, considerando o objetivo de estabelecer normas gerais e regulamentar a tributação, bem como em adequar a legislação tributária às mudanças na economia e na sociedade brasileira ocorridas na época, o Decreto-Lei n. 406/1968 teve como motivação desta desoneração o interesse por parte do fisco em solucionar problema da harmonização das políticas estaduais de isenções e reduções do ICMS, ou seja, adequar e harmonizar tais operações, atribuindo-lhes isenção para ficar em consonância com a ordem econômica.

Para os fins de classificação da extrafiscalidade contida no art. 1º, § 4º, III e IV do Decreto-Lei n. 406/1968, e com base na classificação proposta no item 5 do presente trabalho, podemos também classificar a referida extrafiscalidade como

preservação da “Ordem Econômica” (sigla ORD), para fins de atendimento dos ditames constitucionais previstos no art. 170.

De igual forma, da verificação da extrafiscalidade contida no art. 1º, § 4º, incisos V e VI, encontra-se a determinação da aplicação da isenção de ICMS sobre a entrada de mercadorias importadas do exterior quando destinadas à utilização como matéria-prima em processos de industrialização, em estabelecimento do importador, desde que a saída dos produtos industrializados resultantes fique efetivamente sujeita ao pagamento do ICMS.

Já o teor do Inciso VI estabelece isenção na entrada de mercadorias cuja importação estiver isenta do ICMS, de competência da União, bem como sobre a importação de produtos estrangeiros.

As justificativas para desonerar as entradas através da importação relembra que, de modo geral, os países que adotam imposto do tipo do valor acrescido (como é o caso do ICMS), acabam por desonerar as exportações e tributam as importações.

Na proposta, vislumbrou-se que, ao estabelecer isenções sobre a entrada de mercadorias importadas que seriam utilizadas como matéria-prima em processo de industrialização, deveriam ser desoneradas, já que o produto final obtido será tributado quando da saída da mercadoria fabricada.

Com tal isenção, pretendeu-se desobrigar o empresário de aumentar o seu capital de giro para pagar o tributo antecipadamente, além de impedir a oneração da importação de equipamentos sem similar nacional, auxiliando os interesses do crescimento industrial.

Para os fins de classificação da extrafiscalidade contida no art. 1º, § 4º, V e VI, do Decreto-Lei n. 406/1968, e com base na classificação proposta no item 5 do presente trabalho, podemos também classificar a citada extrafiscalidade como preservação da “Ordem Econômica” (sigla ORD), para fins de atendimento dos ditames constitucionais previstos no art. 170.

O texto da extrafiscalidade encontrada no art. 1º, § 4º, inciso VII, estende a isenção sobre a entrada, em estabelecimento do importador, de mercadorias importadas do exterior sob o regime de *draw back*, que foi instituído pelo Decreto-Lei n. 37/1966, e aperfeiçoado por diversas normas posteriores.

Em resumo, trata-se de regime aduaneiro especial que permite a desoneração de tributos incidentes na aquisição de insumos empregados na industrialização de produtos a serem exportados, funcionando como um mecanismo de incentivo às exportações brasileiras, reduzindo os custos de produção dos produtos exportáveis, tornando-os mais competitivos no mercado internacional³⁴².

Embora as importações, regra geral, sejam tributadas, a utilização da sistemática de *draw back* pode evitar os efeitos nocivos da indevida tributação.

Para os fins de classificação da extrafiscalidade contida no art. 1º, § 4º, VII, do Decreto-Lei n. 406/1968, e com base na classificação proposta no item 5 do presente trabalho, podemos também classificar a referida extrafiscalidade como preservação da “Ordem Econômica” (sigla ORD), para fins de atendimento dos ditames constitucionais previstos no art. 170.

A isenção também foi estendida para as hipóteses descritas no art. 1º, § 4º, inciso VIII, que determina a aplicação da isenção na saída de mercadorias adquiridas de terceiras e destinadas às construções, obras ou serviços referidos a cargo do remetente, quando realizadas diretamente do estabelecimento da empresa de construção civil, obras hidráulicas e outras obras semelhantes, inclusive serviços auxiliares ou complementares.

Como justificativa para a aplicação da comentada isenção, tem-se o desinteresse na tributação de mercadorias sem conteúdo econômico.

Para os fins de classificação da extrafiscalidade contida no art. 1º, § 4º, VIII, do Decreto-Lei n. 406/1968, e com base na classificação proposta no item 5 do presente trabalho, podemos também classificar a citada extrafiscalidade como preservação da “Ordem Econômica” (sigla ORD), para fins de atendimento dos ditames constitucionais previstos no art. 170.

Por fim, em relação à análise da extrafiscalidade do Decreto-Lei n. 406/1968, chegamos ao teor do art. 1º, § 4º, incisos IX e X, que preceituam que devem ser isentas, pelo teor do art. 1º, § 4º, as saídas de mercadorias de estabelecimento de produtor para estabelecimento de cooperativa de que faça parte, situado no mesmo Estado (Inciso IX), bem como as saídas de mercadorias de estabelecimento de

³⁴² Disponível em: <https://www.gov.br/siscomex/pt-br/informacoes/drawback>. Acesso em: 24 mar. 2023.

cooperativa de produtores para estabelecimento no mesmo Estado, da própria cooperativa, de cooperativas central, ou de federação de cooperativas de que a cooperativa remetente faça parte (Inciso X).

Como justificativa apresentada à época, tal desoneração, além de ser medida justa, não causaria nenhum prejuízo aos Estados, que receberão o imposto integralmente na saída das mesmas mercadorias dos estabelecimentos das cooperativas.

Com tal desoneração, tais operações de saídas de mercadorias devem ser merecidamente desoneradas para estarem em consonância com a ordem econômica, para fins de atendimento dos ditames constitucionais da preservação da ordem econômica.

Para os fins de classificação da extrafiscalidade contida no art. 1º, § 4º, IX e X, do Decreto-Lei n. 406/1968, e com base na classificação proposta no item 5 do presente trabalho, podemos também classificar a referida extrafiscalidade como preservação da “Ordem Econômica” (sigla ORD), para fins de atendimento dos ditames constitucionais previstos no art. 170.

5.2.2 A extrafiscalidade da Lei Complementar n. 04/1969

A Lei Complementar n. 4, de 2 de dezembro de 1969, foi instituída com a finalidade de conceder “isenção do imposto sobre circulação de mercadorias”³⁴³.

No corpo do citado texto legal, há diversas hipóteses da extrafiscalidade que passaremos a analisar detalhadamente a seguir.

Inaugurando o estudo pelo art. 1º, incisos I e II, temos que o texto legal atribui a isenção do ICMS tanto nas saídas a título de remessa e de retorno, de vasilhames, recipientes, embalagens e sacarias, quando não cobrados do destinatário ou não computados no valor das mercadorias que acondicionam, e desde que devam retornar ao estabelecimento remetente.

³⁴³ Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp04.htm. Acesso em: 27 maio 2022.

A justificativa para a desoneração do ICMS nas operações de saídas e respectivos retornos com vasilhames e afins visava simplificar o processo logístico de tais bens e retirar a tributação de tal operação, em virtude da falta de interesse na tributação de operações sem conteúdo econômico, como é o presente caso.

Para os fins de classificação da extrafiscalidade contida no art. 1º, I e [...], da Lei Complementar n. 04/1969, e com base na classificação proposta no item 5 do presente trabalho, podemos também classificar a citada extrafiscalidade como preservação da “Ordem Econômica” (sigla ORD), para fins de atendimento dos ditames constitucionais previstos no art. 170.

Neste passo, quis a Lei Complementar n. 04/1969, através da redação do art. 1º, incisos III e IV, isentar do ICMS as saídas de mercadorias destinadas ao mercado interno e produzidas em estabelecimentos industriais como resultado de concorrência internacional, com participação de indústrias do país, contrapagamento com recursos oriundos de divisas conversíveis, provenientes de financiamento a longo prazo de instituições financeiras internacionais ou entidades governamentais estrangeiras (Inciso III), bem como as entradas de mercadorias em estabelecimento do importador, quando importadas do exterior e destinadas à fabricação de peças, máquinas e equipamentos para o mercado interno, como resultado de concorrência internacional com participação da indústria do país, contrapagamento com recursos provenientes de divisas conversíveis, provenientes de financiamento a longo prazo de instituições financeiras internacionais ou entidades governamentais estrangeiras (Inciso IV).

A justificativa da legislação em estabelecer citada isenção perpassa pela lembrança de que tais isenções já estariam vigorando, por força do Decreto-Lei n. 406/68, e as outras ainda já constavam da legislação paulista, e que, naquele momento, o Governo Federal propunha integrá-las à sua legislação.

Tornar mais dinâmico o setor industrial também foi outra justificativa apresentada, uma vez que a importação se destaca pela importância e estímulo para a participação de empresas nacionais na fabricação de produtos de concorrência internacional com financiamento de organismos internacionais.

Vale dizer que a mencionada isenção possui redação idêntica ao contido no art. 1º, § 4º, Incisos III e IV, do Decreto-Lei n. 406/68, igualmente desonerados, cuja motivação - recorda-se - foi baseada na idealização de fomentar o interesse nacional

e maximizar a harmonização das políticas desonerativas do ICMS, alinhando-se à ordem econômica.

Para os fins de classificação da extrafiscalidade contida no art. 1º, III e IV, da Lei Complementar n. 04/1969, e com base na classificação proposta no item 5 do presente trabalho, podemos também classificar a referida extrafiscalidade como preservação da “Ordem Econômica” (sigla ORD), para fins de atendimento dos ditames constitucionais previstos no art. 170.

Em relação à extrafiscalidade do art. 1º, inciso VI, tem-se que as entradas de mercadorias cuja importação estiver isenta do imposto, de competência da União, sobre a importação de produtos estrangeiros, também foi objeto da isenção do ICMS, nos termos do art. 1º, VI, da Lei Complementar n. 04/1969.

Importa dizer que a mesma Lei Complementar n. 04/1969 tratou de disciplinar, em seu art. 3º, que nas saídas de bens de capital de origem estrangeira promovidas com a isenção prevista no citado Inciso VI deveria observar, ainda, que a base de cálculo do imposto seria a diferença entre o valor da operação de que decorrer a saída e o custo da aquisição dos referidos bens.

Como justificativa a tal desoneração, o então Ministro Antônio Delfim Netto disserta que o texto objetiva corrigir distorções na tributação de bens que poderiam ser importados, com isenção de direitos, diretamente pelos seus usuários, eliminando o comércio importador que deve pagar o imposto.

Nesta esteira, comerciantes de tais bens pagariam o imposto apenas sobre o valor que acrescerem à importação, com a motivação e intenção de aliviar a custosa carga tributária nas importações de matéria-prima.

Idêntica redação do texto em comento pode ser encontrado no art. 1º, § 4º, Inciso VI, do Decreto-Lei n. 406/68, igualmente desonerados.

Para os fins de classificação da extrafiscalidade contida no art. 1º, VI, da Lei Complementar n. 04/1969, e com base na classificação proposta no item 5 do presente trabalho, podemos também classificar a citada extrafiscalidade como preservação da “Ordem Econômica”, (sigla ORD), para fins de atendimento dos ditames constitucionais previstos no art. 170.

Novamente, vemos a intenção de desonerar do ICMS, agora insculpidas no art. 1º, Inciso VII, nas entradas em estabelecimento do importador, de mercadorias importadas do exterior sob o regime de *draw back*.

Isto porque - apenas para recordar - as operações de *draw back* já constavam do art. 1º, § 4º, VII, do Decreto-Lei n. 406/1968, e, neste sentido, adotam-se os comentários relativos a este tema já descritos em item anterior.

A motivação para disciplinar referida desoneração nas operações com *draw back* foi idealizada para evitar os efeitos nocivos da tributação ocorrida nas importações.

Para os fins de classificação da extrafiscalidade contida no art. 1º, VII, da Lei Complementar n. 04/1969, e com base na classificação proposta no item 5 do presente trabalho, podemos também classificar a referida extrafiscalidade como preservação da “Ordem Econômica” (sigla ORD), para fins de atendimento dos ditames constitucionais previstos no art. 170.

Também como forma de reforço, quis a Lei Complementar n. 04/1969 isentar as saídas de estabelecimento de empreiteiro de construção civil, obras hidráulicas e outras obras semelhantes, inclusive serviços auxiliares ou complementares, de mercadorias adquiridas de terceiros e destinadas às construções, obras ou serviços referidos, a cargo do remetente, pelo teor do art. 1º, Inciso VIII .

Rememorando, as operações envolvendo construção civil e assemelhados descritas acima, já constava do art. 1º, § 4º, VIII, do Decreto-Lei n. 406/1968, e, neste sentido, adotam-se os comentários relativos a este tema já descritos em item anterior.

É latente, portanto, a consciente intenção de desonerar referidas operações, no sentido de que as mesmas não possuem conteúdo econômico.

Para os fins de classificação da extrafiscalidade contida no art. 1º, VIII, da Lei Complementar n. 04/1969, e com base na classificação proposta no item 5 do presente trabalho, podemos também classificar a citada extrafiscalidade como preservação da “Ordem Econômica” (sigla ORD), para fins de atendimento dos ditames constitucionais previstos no art. 170.

As desonerações constantes na Lei Complementar n. 04/1969, embora em maior quantidade se referindo à estabilização da ordem econômica, disciplinadas pelo

art. 1º, incisos XI, XII e XIII, não deixaram de beneficiar o campo agropecuário, desde que tais produtos sejam destinados ao uso na pecuária, na avicultura e na agricultura (§ 1º).

É o que se vê na atribuição da isenção do ICMS para as saídas de amônia, ácido nítrico, nitrato de amônia e de suas soluções, ácido sulfúrico, ácido fosfórico, fosfato de amônia, de enxofre, de estabelecimento onde se tiver processado a respectiva industrialização, e quando destinados a fabricantes de adubos e fertilizantes em geral; ou a estabelecimento do mesmo titular daquele onde se tiver processado a industrialização; ou ainda quando destinado a estabelecimento produtor (Inciso XI).

No mesmo sentido, também se aplica a isenção para as saídas dos produtos mencionados acima, com destino a estabelecimento onde se industrializem adubos e fertilizantes em geral e a estabelecimento produtor (Inciso XII).

Por fim, também não ficaram de fora as saídas de rações para animais, adubos e fertilizantes, inseticidas, fungicidas, formicidas, herbicidas, sarnicidas, pintos de um dia, mudas de plantas e sementes certificadas pelos órgãos competentes (Inciso XIII).

Mencionadas isenções foram justificadas tendo como lembrança que, à época, o estado de São Paulo, através de lei estadual própria, já atribuía a isenção a tais situações e os resultados obtidos pelo fisco paulista aconselhava-se que o mesmo favor fiscal devesse ser estendido por lei complementar da União a todo o Território Nacional.

Vai daí que também foi considerado que mencionadas isenções referentes aos insumos consumidos pelos agricultores e produtores têm um fundamento jurídico e econômico especial, pois, ao permitir o barateamento do custo dos mesmos, acaba por estimular o seu consumo.

Apesar de parecer facilmente identificável a lógica isentiva das citadas operações destinadas ao agricultor e produtor rural, outras justificativas foram aventadas, como a necessidade e o propósito de estimular a agricultura nacional, além de aumentar a produtividade do solo.

O Projeto de Lei Complementar n. 65/1969, que foi transformado na Lei Complementar 4/1969, utilizou as mesmas justificativas de Delfim Netto, transcritas linhas atrás.

O objetivo da isenção em comento teve como propósito, de maneira geral, diminuir custos de aquisição dos agricultores e produtores, barateando suas despesas e estimulando seu consumo, não onerando o que ele produz, proporcionando a possibilidade de redução de tais produtos destinados à sociedade.

Para os fins de classificação da extrafiscalidade contida no art. 1º, XI, XII e XIII, da Lei Complementar n. 04/1969, e com base na classificação proposta no item 5 do presente trabalho, podemos também classificar a referida extrafiscalidade como “Produção Agropecuária” (sigla AGR), para fins de atendimento dos ditames constitucionais previstos no art. 23, Inciso VIII.

Para fins de complementação da isenção, veio o art. 1º, inciso XIV para também tratar de estender a isenção do ICMS para as saídas, de quaisquer estabelecimentos, de máquinas e implementos agrícolas e de tratores, aqueles e estes quando produzidos no país.

A justificativa da isenção para máquinas e implementos agrícolas em geral se pautou de argumentos que, com tal medida, haveria uma redução de preços dos citados bens, de forma a estimular as compras, visando uma modernização e mecanização dos trabalhos rurais.

Tal isenção para as compras de máquinas, tratores e implementos agrícolas, desde que produzidos em território nacional, objetivou a diminuição dos custos de aquisição pelos agricultores e produtores, além de estimular seu consumo, culminando no efeito desejado de baratear o alimento que a sociedade consome.

Para os fins de classificação da extrafiscalidade contida no art. 1º, XIV, da Lei Complementar n. 04/1969, e com base na classificação proposta no item 5 do presente trabalho, podemos também classificar a citada extrafiscalidade como “Produção Agropecuária” (sigla AGR), para fins de atendimento dos ditames constitucionais previstos no art. 23, Inciso VIII.

5.2.3 A extrafiscalidade da Lei Complementar n. 87/1996

O Projeto de Lei Complementar n. 95/1996, de autoria do Deputado Antonio Kandir³⁴⁴, relembra da importância que a LC n. 87/96 traria ao ordenamento jurídico:

No regime da Constituição anterior, a lei complementar que regia a matéria era, basicamente, o Decreto-Lei n. 406, de 31 de dezembro de 1968, a qual a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal havia reconhecido o caráter de lei materialmente complementar.

Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, considerando que haviam sido introduzidas no regime constitucional do ICMS várias alterações, inclusive a tributação dos transportes interestaduais e intermunicipais, considerando que a lei complementar existente não continha todas as normas gerais que derivassem do novo texto constitucional e considerando a exiguidade de tempo para expedi-las, deferiu aos Estados para, através de convênio, expedirem tais normas em caráter provisório, o que foi feito através do Convênio ICM – 66/88. Já agora é tempo de ser expedida lei complementar, mesmo porque a constitucionalidade do Convênio em causa tem sido judicialmente contestadas e em muitos casos reconhecida pelos tribunais.

O Deputado Luiz Carlos Hauly³⁴⁵ assim enfatiza o importante marco normativo, trazido pela LC n. 87/96:

Primeiramente de chamar a atenção para a importância da matéria. É a primeira vez, desde a introdução do imposto, em 1967, que esta Casa vota um projeto de lei complementar que, cumprindo a Constituição, regulamenta o ICMS. Deve ser lembrado que após 1988 esse imposto vem sendo disciplinado por convênios celebrados entre os Estados, em decorrência de expressa autorização contida nas Disposições Transitórias à da Carta Magna e, antes disso, por decreto-lei. Agora, temos a oportunidade de cumprir o mandamento constitucional que determina a regulamentação dos ICMS através de lei complementar.

Cumprindo o comando constitucional, veio a LC n. 87/1996 preencher as lacunas em relação à normatização do ICMS em território nacional, sendo que, em seu art. 3º, encontram-se várias ocorrências da extrafiscalidade, que passaremos a analisar doravante.

³⁴⁴ Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1233091&filename=Dossie+-PLP+95/1996, p. 11. Acesso em: 27 maio 2022.

³⁴⁵ Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1233091&filename=Dossie+-PLP+95/1996, p. 11. Acesso em: 27 maio 2022.

A extrafiscalidade do art. 3º, inciso I, veio com a desoneração, através da não incidência, nas operações com livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

Referido diploma legal preferiu classificar como não incidência determinadas hipóteses que a rigor tem natureza de imunidade, embora tanto em um instituto como em outro, ambos completam a mesma intenção do legislador, qual seja, a não cobrança de ICMS em determinadas situações³⁴⁶.

O mencionado Inciso I tem como fundamento de validade o art. 150, VI, “d” do texto constitucional e traz o objetivo de propiciar a difusão da cultura, a livre manifestação do pensamento e o acesso à informação³⁴⁷.

De forma genérica, a não incidência prevista nos Incisos do art. 3º foi justificada pela intenção de colocar a salvo da incidência do ICMS por expressa determinação constitucional e que, portanto, está juridicamente impedida de receber o gravame.

O fundamento desta isenção, com origem na imunidade acima citada, é de proteção à cultura, desonerando seu acesso, bem como proporcionando mais uma forma de educação, além de desobstruir e proteger o exercício da liberdade de expressão intelectual, artística e científica, através da impressão dos signos das ideias.

Para os fins de classificação da extrafiscalidade contida no art. 3º, I, da Lei Complementar n. 87/1996, vale lembrar que citado dispositivo possui a mesma redação do art. 150, VI, “d”, da CF/88, e com base na classificação proposta no item 5 do presente trabalho, podemos também classificar a referida extrafiscalidade como “Educação e Cultura” (sigla EDU), para fins de atendimento dos ditames constitucionais previstos nos artigos 6º e 23, Inciso V.

Partindo para o art. 3º, inciso II, a não incidência versa sobre operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semielaborados, ou serviços, sendo que, na complementação trazida pelo Parágrafo Único do mesmo artigo, deve ser equiparado

³⁴⁶ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Código Tributário Nacional**: anotações à Constituição ao Código Tributário Nacional e a as Leis Complementares 87/1996 e 116/2003. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 461.

³⁴⁷ BERGAMINI, Adolpho. **Comentários à Lei Complementar n. 87/96 de advogados para advogados**. São Paulo: MP Editora, 2008, p. 58.

às operações desoneradas também a saída de mercadoria realizada com o fim específico de exportação para o exterior, quando destinada à empresa comercial exportadora, inclusive *tradings* ou outro estabelecimento da mesma empresa, ou ainda armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro.

Através do Inciso II supracitado, implementou-se no nível infraconstitucional a desoneração do ICMS que já estava garantida no Texto Maior (art. 155, § 2º, X, “a”)³⁴⁸.

O Projeto de Lei Complementar n. 95/1996, de autoria do Deputado Antonio Kandir, ao tratar da desoneração nas exportações, trouxe como justificativa de que a Constituição não manda tributar as exportações de produtos industrializados semielaborados, apenas permite que o legislador o faça se julgar conveniente.

A não incidência proposta teve também como intuito o incremento das operações de exportações, de forma a incentivar o investimento interno, além de reduzir atritos entre os entes federados.

Com a ideia inicial de desonerar o ICMS dos produtos primários e também dos produtos semielaborados, atacou-se também os bens de capital e, principalmente, dos bens de uso de consumo.

Para os fins de classificação da extrafiscalidade contida no art. 3º, Inciso II da Lei Complementar n. 87/1996, e com base na classificação proposta no item 5 do presente trabalho, podemos também classificar a presente extrafiscalidade como preservação da “Ordem Econômica” (sigla ORD), para fins de atendimento dos ditames constitucionais previstos no art. 170.

A extrafiscalidade do art. 3º, inciso III, contempla as operações interestaduais relativas à energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando destinados à industrialização ou à comercialização, estão sob o manto da não incidência, nos termos do teor do Inciso III, do art. 3º, da Lei Complementar n. 87/1996.

Citado dispositivo possui semelhante redação do art. 155, X, “b”, da CF/88, e como dito anteriormente, nem a imunidade prevista nesta alínea “b”, nem a não incidência contida no Inciso III supramencionado foram instituídas em prol do

³⁴⁸ *Ibid.*, p. 59.

consumidor ou do cidadão, mas, sim, do Estado de destino dos produtos derivados de petróleo.

Esta regra desonerativa apenas estabelece regras favorecendo Estados consumidores em detrimento dos Estados produtores, buscando a proteção do equilíbrio da ordem econômica, alinhado com o federalismo fiscal.

Para os fins de classificação da extrafiscalidade contida no art. 3º, III, da Lei Complementar n. 87/1996, e com base na classificação proposta no item 5 do presente trabalho, podemos também classificar a citada extrafiscalidade como preservação da “Ordem Econômica” (sigla ORD), para fins de atendimento dos ditames constitucionais previstos no art. 170.

A Lei Complementar n. 87/1996 preferiu classificar como “não incidência” determinadas hipóteses que a rigor tem natureza de imunidade, embora tanto em um instituto como em outro, ambos completam a mesma intenção do legislador, qual seja, a não cobrança de ICMS³⁴⁹, como aquelas hipóteses descritas no art. 3º, inciso IV.

Esta não incidência recai sobre as operações com ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, cuja intenção desta desoneração é preservar a ordem econômica, não tributando as operações com ouro, assim considerado como instrumento de política cambial e não como mera mercadoria.

Para fins de classificação da extrafiscalidade do art. 3º, IV, da Lei Complementar n. 87/1996, vale lembrar que citado dispositivo possui a mesma redação do art. 150, X, “c”, da CF/88, e com base na classificação proposta no item 5 do presente trabalho, podemos também classificar a referida extrafiscalidade como preservação da “Ordem Econômica” (sigla ORD), para fins de atendimento dos ditames constitucionais previstos no art. 170.

O art. 3º, inciso V, traz hipótese de extrafiscalidade contida na Lei Complementar n. 87/1996, mediante a não incidência do ICMS sobre as operações relativas a mercadorias que tenham sido ou que se destinem a ser utilizadas na prestação, pelo próprio autor da saída, de serviço de qualquer natureza definido em

³⁴⁹ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Código Tributário Nacional**: anotações à Constituição ao Código Tributário Nacional e as Leis Complementares 87/1996 e 116/2003. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 461.

lei complementar como sujeito ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, ressalvadas as hipóteses previstas na mesma lei complementar.

Referida hipótese de não incidência decorre do critério adotado pelo legislador complementar para a resolução de conflitos de competência entre os Estados, em relação ao ICMS, e Municípios, em relação ao ISS³⁵⁰.

Este Inciso V representa um cuidado adicional do legislador, no intuito de deixar claro que quando uma determinada operação compreender prestação de serviços tributáveis pelo ISS e o fornecimento de mercadorias, o ICMS incidirá apenas na hipótese de haver expressa menção neste sentido³⁵¹.

Para os fins de classificação da extrafiscalidade contida no art. 3º, V, da Lei Complementar n. 87/1996, e com base na classificação proposta no item 5 do presente trabalho, podemos também classificar a mencionada extrafiscalidade como preservação da “Ordem Econômica” (sigla ORD), para fins de atendimento dos ditames constitucionais previstos no art. 170.

A extrafiscalidade do art. 3º, inciso VI se aplica às operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de propriedade de estabelecimento industrial, comercial ou de outra espécie, também foram beneficiadas com a não incidência do ICMS, nos exatos termos do art. 3º, Inciso VI.

Esta hipótese de desoneração decorre da pura e simples delimitação do âmbito de incidência do próprio ICMS, ou seja, foram ali definidas situações que não configuram operação relativa à circulação de mercadoria, o que por si só já bastaria para que o tributo não fosse devido, mas que, ainda assim, foi devidamente explicitada pelo legislador complementar nacional como forma de reforço³⁵².

Para os fins de classificação da extrafiscalidade contida no art. 3º, VI, da Lei Complementar n. 87/1996, e com base na classificação proposta no item 5 do presente trabalho, podemos também classificar a referida extrafiscalidade como

³⁵⁰ *Ibid.*, p. 462.

³⁵¹ BERGAMINI, Adolpho. **Comentários à Lei Complementar n. 87/96 de advogados para advogados**. São Paulo: MP Editora, 2008, p. 60.

³⁵² SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Código Tributário Nacional: anotações à Constituição ao Código Tributário Nacional e as Leis Complementares 87/1996 e 116/2003**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 462.

preservação da “Ordem Econômica” (sigla ORD), para fins de atendimento dos ditames constitucionais previstos no art. 170.

O texto do art. 3º, inciso VII, preceitua que o ICMS não deve incidir sobre as operações decorrentes de alienação fiduciária em garantia, inclusive a operação efetuada pelo credor em decorrência do inadimplemento do devedor.

Da mesma forma que o item anterior, esta hipótese de não incidência citada acima decorre da pura e simples delimitação do âmbito de incidência do próprio ICMS, ou seja, foram ali definidas situações que não configuram operação relativa à circulação de mercadoria, o que por si só já bastaria para que o tributo não fosse devido, mas que, ainda assim, foi devidamente explicitada pelo legislador complementar nacional como forma de reforço³⁵³.

A justificativa para mencionada não incidência decorre do fato de que é juridicamente impossível e, portanto, insusceptível de receber o gravame das operações de alienação fiduciária em garantia e as transferências de bens móveis salvados de sinistros para companhias seguradoras.

Para os fins de classificação da extrafiscalidade contida no art. 3º, VII, da Lei Complementar n. 87/1996, e com base na classificação proposta no item 5 do presente trabalho, podemos também classificar a mencionada extrafiscalidade como preservação da “Ordem Econômica” (sigla ORD), para fins de atendimento dos ditames constitucionais previstos no art. 170.

Como forma de complemento, a Lei Complementar n. 87/1996 não deixou de fora da não incidência do ICMS as operações de arrendamento mercantil, não compreendida a venda do bem arrendado ao arrendatário, através do texto do art. 3º inciso VIII.

A desoneração das operações de arrendamento mercantil teve como justificativa a necessidade de excluir da incidência do ICMS as operações de venda de bens arrendados pelas empresas arrendadoras aos arrendatários, visto que a prestação de serviço de arrendamento mercantil está elencada no campo de incidência do ISS.

³⁵³ *Ibid.*, p. 462.

Atualmente, as atividades de arrendamento mercantil são tributadas através do item 10.04³⁵⁴, da Lista de Serviços da Lei Complementar n. 116/03, e, assim, caso não fossem desoneradas do ICMS referidas operações, haveria uma excessiva oneração, além do cumprimento de obrigações acessórias sem a correspondente geração de receita tributária aos entes federados.

Também foi considerado que a operação de arrendamento mercantil não deveria receber o gravame, por decorrer da pura e simples delimitação do âmbito de incidência do próprio ICMS, ou seja, foram ali definidas situações que não configuram operação relativa à circulação de mercadoria, o que por si só já bastaria para que o tributo não fosse devido, mas que, ainda assim, foi devidamente explicitada pelo legislador complementar nacional como forma de reforço³⁵⁵.

De outra forma não poderia ser, já que o serviço de arrendamento mercantil está previsto na lista de serviços constante na Lei Complementar n. 116/03.

Para os fins de classificação da extrafiscalidade contida no art. 3º, VIII, da Lei Complementar n. 87/1996, e com base na classificação proposta no item 5 do presente trabalho, podemos também classificar a referida extrafiscalidade como preservação da “Ordem Econômica” (sigla ORD), para fins de atendimento dos ditames constitucionais previstos no art. 170.

O art. 3º, inciso IX, teve sua redação dada pela Lei Complementar n. 194/2022, no sentido do ICMS não incidir sobre as operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de bens móveis salvados de sinistro para companhias seguradoras.

Como dito anteriormente, e da mesma forma que o item anterior, esta hipótese de não incidência prevista no Inciso IX decorre da pura e simples delimitação do âmbito de incidência do próprio ICMS, ou seja, foram ali definidas situações que não configuram operações relativas à circulação de mercadoria, o que por si só já bastaria para que o tributo não fosse devido, mas que, ainda assim, foi devidamente explicitada pelo legislador complementar nacional como forma de reforço³⁵⁶.

³⁵⁴ 10.04 – Agenciamento, corretagem ou intermediação de contratos de arrendamento mercantil (leasing), de franquia (franchising) e de faturização (factoring).

³⁵⁵ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Código Tributário Nacional**: anotações à Constituição ao Código Tributário Nacional e as Leis Complementares 87/1996 e 116/2003. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 462.

³⁵⁶ *Ibid.*, p. 462.

Importante lembrar que quanto aos bens salvados de sinistro, o ICMS “não incide tanto nas operações que os transfiram para as companhias seguradoras, como também não incide quando a seguradoras vendem esses salvados, posteriormente”³⁵⁷, baseado na Súmula Vinculante n. 32 do STF, do qual “o ICMS não incide sobre alienação de salvados de sinistro pelas seguradoras”.

Para os fins de classificação da extrafiscalidade contida no art. 3º, IX, da Lei Complementar n. 87/1996, e com base na classificação proposta no item 5 do presente trabalho, podemos também classificar a mencionada extrafiscalidade como preservação da “Ordem Econômica” (sigla ORD), para fins de atendimento dos ditames constitucionais previstos no art. 170.

Também foi a Lei Complementar n. 194/2022 que deu a redação ao art. 3º inciso X da Lei Complementar n. 87/1996, prescrevendo que o ICMS não incide sobre serviços de transmissão e distribuição e encargos setoriais vinculados às operações com energia elétrica.

A redação do mencionado inciso passou a reconhecer a não incidência do ICMS sobre os serviços de transmissão e distribuição e encargos setoriais vinculados às operações com energia elétrica.

A nosso ver, esta hipótese de não incidência prevista no Inciso X sequer seria necessária, mas o legislador complementar nacional pretendeu trazer tal regra como forma de reforço, revigorando a delimitação do campo de incidência do ICMS, de forma a retirar a cobrança de situações que não configuram ou não guardam relação à circulação de mercadoria.

Mas especificamente a este caso, tem-se que o critério quantitativo da base de cálculo do ICMS deve estar intrinsecamente ligado exclusivamente à energia elétrica e não a outros custos relacionados, como é o caso de taxas e/ou serviços relacionados à transmissão e a distribuição de energia elétrica, ou ainda os encargos setoriais vinculados às tais operações.

Para os fins de classificação da extrafiscalidade contida no art. 3º, X, da Lei Complementar n. 87/1996, e com base na classificação proposta no item 5 do presente trabalho, podemos também classificar a referida extrafiscalidade como

³⁵⁷ *Ibid.*, p. 463.

preservação da “Ordem Econômica” (sigla ORD), para fins de atendimento dos ditames constitucionais previstos no art. 170.

5.2.4 Resumo da extrafiscalidade nas Leis Complementares

Feitas as devidas investigações quanto às hipóteses da extrafiscalidade no Decreto-Lei n. 406/1968, na Lei Complementar n. 04/1969 e na Lei Complementar n. 87/1996, partindo dos critérios de classificação descritos no item 5, temos:

Tabela 3 - Resumo da extrafiscalidade do ICMS nas Leis Complementares

DL 406/68	Extrafiscalidade	Classificação
DL 406/68, art. 1º, § 3º, I	Sim	ORD
DL 406/68, art 1º, § 3º, II	Sim	ORD
DL 406/68, art 1º, § 3º, III	Sim	ORD
DL 406/68, art 1º, § 3º, IV	Sim	ORD
DL 406/68, art. 1º, § 4º, I	Sim	ORD
DL 406/68, art. 1º, §4º, II	Sim	ORD
DL 406/68, art. 1º, § 4º, III	Sim	ORD
DL 406/68, art. 1º, § 4º, IV	Sim	ORD
DL 406/68, art. 1º, § 4º, V	Sim	ORD
DL 406/68, art. 1º, § 4º, VI	Sim	ORD
DL 406/68, art. 1º, § 4º, VII	Sim	ORD
DL 406/68, art. 1º, § 4º, VIII	Sim	ORD
DL 406/68, art. 1º, § 4º, IX	Sim	ORD
DL 406/68, art. 1º, § 4º, X	Sim	ORD
LC 04/69, art. 1º, I	Sim	ORD
LC 04/69, art. 1º, II	Sim	ORD
LC 04/69, art. 1º, III	Sim	ORD
LC 04/69, art. 1º, IV	Sim	ORD
LC 04/69, art. 1º, VI	Sim	ORD
LC 04/69, art. 1º, VII	Sim	ORD
LC 04/69, art. 1º, VIII	Sim	ORD
LC 04/69, art. 1º, XI	Sim	AGR

LC 04/69, art. 1º, XII	Sim	AGR
LC 04/69, art. 1º, XIII	Sim	AGR
LC 04/69, art. 1º, XIV	Sim	AGR
LC 87/96, art. 3º, I	Sim	EDU
LC 87/96, art. 3º, II	Sim	ORD
LC 87/96, art. 3º, III	Sim	ORD
LC 87/96, art. 3º, IV	Sim	ORD
LC 87/96, art. 3º, V	Sim	ORD
LC 87/96, art. 3º, VI	Sim	ORD
LC 87/96, art. 3º, VII	Sim	ORD
LC 87/96, art. 3º, VIII	Sim	ORD
LC 87/96, art. 3º, IX	Sim	ORD
LC 87/96, art. 3º, X	Sim	ORD

Fonte: elaborador pelo autor (2023).

Para a sigla **ORD** (Ordem Econômica) há relação com o próprio art. 170, cujo *caput* é “a ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios”.

Para a sigla **AGR** (Produção Agropecuária), que se refere exclusivamente ao art. 23 da CF/88, de cujo texto decorre que “é competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios”, nos remete ao complemento de “fomentar a produção agropecuária (inciso VIII) e a sigla **EDU** (Educação e Cultura), há referência ao art. 6º da CF/88, ao prescrever que um dos direitos sociais é a educação.

5.3 Extrafiscalidade do ICMS baseada na Lei Paulista n. 6.374/89

A Lei do ICMS Paulista n. 6.374, de 01 de março de 1989, oriunda do Projeto de Lei n. 01/1989, foi publicada no Diário Oficial do Estado de São Paulo em

10/01/1989, instituindo o ICMS após a promulgação da atual Constituição Federal, fundada no Convênio ICM n. 66/88³⁵⁸.

Projeto de Lei n. 01, de 1989
MENSAGEM N. 3 DO SR. GOVERNADOR DO ESTADO
São Paulo, 5 de janeiro de 1989

Senhor Presidente,

Tenho a honra de encaminhar, por intermédio de Vossa Excelência, à elevada apreciação dessa nobre Assembléia, o incluso projeto de lei, que dispõe sobre a instituição do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações (ICMS). Referido imposto decorre da discriminação de rendas nacional introduzida pela Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988, que, no seu artigo 155, Inciso I, alínea “b”, atribuiu competência aos Estados para instituí-lo. Conserva ele em suas linhas básicas o perfil do atual Imposto de Circulação de Mercadorias (ICM), com o campo de incidência ampliado para compreender os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação e as operações abrangidas, no sistema antigo, pelos impostos únicos, de competência federal, relativamente aos minerais, aos lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos e à energia elétrica.

Na ausência, ainda, de lei complementar, o presente projeto se fundamenta no Convênio ICM 66/88, celebrado em Brasília, DF, em 14 de dezembro de 1988, que fixou normas para regular, provisoriamente, o referido imposto, cumprindo, no caso, mandamento expresso no artigo 34, § 8º, das Disposições Constitucionais Transitórias.

Referida norma também traz diversas ocorrências da extrafiscalidade, de forma a deixar expresso a intenção do fisco paulista sobre quais atividades, setores e operações pretende estimular ou desestimular.

Veremos, doravante, cada um destes casos de forma detalhada.

A extrafiscalidade contida no art. 4º, incisos I, II, III, IV, V, VI, VII, VIII e IX, representa norma desonerativa contidas na Lei do ICMS Paulista e foram trazidas na redação dada pela Lei n. 10.619/2000, fruto do Projeto de Lei n. 53/2020.

De modo geral, o art. 4º trata da não incidência do ICMS sobre: a saída de mercadoria com destino a armazém geral situado neste Estado, para depósito em nome do remetente (Inciso I); a saída de mercadoria com destino a depósito fechado

³⁵⁸ Disponível em: [https://dobuscadireta.imprensaoficial.com.br/default.aspx?DataPublicacao=19740925&Caderno=Poder %20Executivo&NumeroPagina=4](https://dobuscadireta.imprensaoficial.com.br/default.aspx?DataPublicacao=19740925&Caderno=Poder%20Executivo&NumeroPagina=4). Acesso em: 27 maio 2022.

do próprio contribuinte localizado neste Estado (Inciso II); a saída de mercadoria dos estabelecimentos referidos nos Incisos I e II anteriormente citados, quando do retorno ao estabelecimento depositante (Inciso III); a saída de mercadoria, pertencente a terceiro, de estabelecimento de empresa de transporte ou de depósito, por conta e ordem desta (Inciso IV); a saída e o correspondente retorno, promovidos por pessoa jurídica indicada no Inciso VI do art. 150 da Constituição Federal, de equipamentos e materiais utilizados exclusivamente nas operações vinculadas às suas atividades ou finalidades essenciais (Inciso V); a saída de bem do ativo permanente (Inciso VI); a saída com destino a outro estabelecimento do mesmo titular de material de uso ou consumo (Inciso VII); a saída de máquinas, equipamentos, ferramentas ou objetos de uso do contribuinte, bem como de suas partes e peças, com destino a outro estabelecimento para lubrificação, limpeza, revisão, conserto, restauração ou acondicionamento, ou em razão de empréstimo ou locação, desde que os referidos bens voltem ao estabelecimento de origem (Inciso VIII); a saída, em retorno ao estabelecimento de origem, de bem mencionado no inciso anterior, ressalvadas as hipóteses de fornecimento de mercadoria previstas no Inciso III, do art. 2º (Inciso IX).

Neste sentido, ao atribuir benefício fiscal quanto à não incidência do ICMS, a exposição de motivos da Lei do ICMS tratou de afirmar que tais hipóteses já estavam contempladas na Lei n. 440/1974, mas que agora são repetidas com as devidas e necessárias adaptações indispensáveis às novas situações tributárias.

Importa lembrar que a Lei n. 440/1974 foi originada do Projeto de Lei n. 186/1974, que, por sua vez, se fundamentou na justificativa desta desoneração em razão de que grande maioria das hipóteses estavam já contidas nas disposições da Constituição vigente à época, bem como no Decreto-Lei n. 406/1968.

A Lei n. 10.619/2000 foi fruto da conversão do Projeto de Lei n. 53/2000, que relembra a necessidade de adequação do texto normativo aos ditames da Lei Complementar n. 87/1996, de forma que a Lei do ICMS paulista preferiu assinalar diversas hipóteses e ainda classificar como não incidência situações que já estariam fora do campo de incidência do imposto.

Citadas hipóteses de não incidência decorrem da pura e simples delimitação do âmbito de incidência do próprio ICMS, de modo a externar quais seriam as operações que não configuram em operações relativas à circulação de mercadoria, o

que por si só já bastaria para que o tributo não fosse devido, mas que, ainda assim, foi devidamente explicitada pelo legislador ordinário como forma de reforço.

Para fins de classificação da extrafiscalidade do art. 4º, da Lei n. 6.374/1989, e com base na classificação proposta no item 5 do presente trabalho, podemos também classificar a citada extrafiscalidade como preservação da “Ordem Econômica” (sigla ORD), para fins de atendimento dos ditames constitucionais previstos no art. 170.

Já no art. 5º, § 4º, item 1, da Lei n. 6.374/1989, encontramos hipótese de extrafiscalidade, quando o texto legal estabeleceu a isenção na saída de veículo automotor com adaptação e características especiais indispensáveis ao uso do adquirente paraplégico ou portador de deficiência física, impossibilitado de utilizar modelos comuns, excluído o acessório opcional que não seja equipamento original do veículo.

O teor do supracitado § 4º já constava do PL n. 656/1992, que resultou na Lei n. 8.198, de 15/12/1992, na qual, para fins de isenção do ICMS aos portadores de necessidades especiais, a justificativa foi no sentido do estado de São Paulo demonstrar sua preocupação ao portador de deficiência, que necessita da compra de veículo adaptado, sem o pagamento do ICMS.

Não obstante que a lei estadual não tenha o condão de criar isenção de ICMS, já que deve-se submeter à disciplina estabelecida pelo art. 1º, da Lei Complementar n. 24/1975, o tema foi objeto dos Convênios ICMS n.s 35/99 e 93/99, que, então, autorizaram a concessão da isenção de ICMS para os veículos adaptados aos portadores de deficiência física.

Desta forma, de louvável índole não realizar a cobrança do ICMS nas operações com veículos destinados aos portadores de deficiência de modo geral.

Para fins de classificação da extrafiscalidade do art. 5º, § 4º, 1, da Lei n. 6.374/1989, e com base na classificação proposta no item 5 do presente trabalho, podemos também classificar a referida extrafiscalidade como preservação da “Proteção e Garantia das Pessoas Portadoras de Deficiência” (sigla DEF), para fins de atendimento dos ditames constitucionais previstos no art. 23, Inciso II.

Um pouco mais adiante no art. 5º, § 4º, item 2, mostra-se presente a extrafiscalidade, na hipótese de isenção do ICMS sobre veículos, que não beneficiou somente aqueles destinados aos portadores de deficiência (item 1 antecedente), mas,

por força do item 2, passou a desonerar a saída interna ou interestadual, do estabelecimento industrial e do estabelecimento de concessionária de automóvel de passageiro, novo, com motor até 127 HP de potência bruta, quando destinado a motorista profissional.

O mesmo art. 5º, § 4º, item 2, trouxe, em suas alíneas “a”, “b” e “c”, as condições determinantes para a fruição da isenção em que, de forma cumulativa e comprovada, o adquirente tem que exercer atividade de taxista, em veículo de sua propriedade (alínea “a”); utilize o veículo na referida atividade (alínea “b”); e não tenha adquirido, nos últimos três anos, veículos com isenção de impostos (alínea “c”).

Como dito no item anterior, o § 4º fora acrescentado pela Lei n. 8.991/1994, da qual as justificativas e motivos da desoneração passaram por auxiliar a classe dos taxistas, considerando que, à época dos fatos, se experimentava uma significativa diminuição no número de passageiros do serviço de táxi, em virtude do momento recessivo em decorrência da política econômica, com vistas, ainda, a evitar o sucateamento da frota paulista de veículos, modernizando-a.

Para fins de classificação da extrafiscalidade do art. 5º, § 4º, 2, da Lei n. 6.374/1989, e com base na classificação proposta no item 5 do presente trabalho, podemos também classificar a citada extrafiscalidade como forma de proporcionar redução em seu custo e preservação do meio de “Transporte” (sigla TRA), para fins de atendimento dos ditames constitucionais previstos no art. 6º.

Pelo estudo do art. 5º, § 5º, tem-se que a extrafiscalidade foi trazida pela Lei n. 12.785, de 20/12/2007, originada do Projeto de Lei n. 1.261/2007, com a redação do § 5º, do art. 5º, à Lei do ICMS paulista, no qual, embora o caput do art. 5º se refira às modalidades de isenções, o mencionado § 5º preceitua que fica reduzida a base de cálculo do imposto nas operações internas com arroz, farinha de mandioca, feijão, charque, pão francês, ou de sal, e sal de cozinha (item 1); e ainda, linguiça, mortadela, salsicha, sardinha enlatada e vinagre (item 2), de forma que a carga tributária final resulte no percentual de 7% (sete por cento).

Mencionado acréscimo ao texto legal, ao tratar da redução da base de cálculo, mediante desoneração parcial, atingiu em grande parte produtos constantes da cesta básica ou de consumo frequente do indivíduo, o que demonstra o objetivo de diminuir

o custo final ao adquirente, e, com isto, proporcionar a possibilidade de compra a mais indivíduos.

Para fins de classificação da extrafiscalidade do art. 5º, § 5º, da Lei n. 6.374/1989, e com base na classificação proposta no item 5 do presente trabalho, podemos também classificar a citada extrafiscalidade como forma de proporcionar redução em seu custo no segmento de “Alimentação” (sigla ALI), para fins de atendimento dos ditames constitucionais previstos nos artigos 6º e 23, Inciso VIII.

Partindo para o estudo da extrafiscalidade do art. 5º, §§ 6º e 7º, referidos comandos legais foram introduzidos na Lei n. 6.374/1989 através da Lei n. 12.790, de 27/12/2007, originada do Projeto de Lei n. 1.442/2007.

Muito embora o *caput* do art. 5º se refira às modalidades de isenções, o § 6º preceitua que fica reduzida a base de cálculo do imposto nas operações internas com trigo em grão (item 1); farinha de trigo (item 2); e mistura pré-preparada de farinha de trigo para panificação, desde que esteja classificada na posição 1901.20 da NBM/SH, e a presença de farinha de trigo em sua composição seja de 95%, no mínimo; massas alimentícias não cozidas, nem recheadas ou preparadas de outro modo, desde que classificadas na posição 1902.11 ou 1902.19 da NBM/SH (item 4); biscoitos e bolachas derivados do trigo, dos tipos “cream cracker”, “água e sal”, “maisena”, “maria”, e outros de consumo popular, desde que cumulativamente sejam classificados na posição 1905.31 da NBM/SH, e não sejam adicionados de cacau, recheados, cobertos ou amanteigados, independentemente de sua denominação comercial (item 5).

Se o § 6º se referia apenas a operações internas, o § 7º vem disciplinar também que, nas aquisições interestaduais, fica limitado o crédito fiscal ao correspondente a 7% (sete por cento) do valor da operação com os produtos mencionados no § 6º.

Da mesma forma que os nossos comentários ao § 5º antecedente, a diminuição da alíquota aplicável nas operações com os produtos mencionados nos §§ 6º e 7º é possível identificar que também se referem a produtos da cesta básica ou de consumo frequente pelo indivíduo.

Com isto, a aplicação de alíquota de 7% objetiva a correta e necessária diminuição do custo final ao adquirente, e, com isto, igualmente proporcionar a possibilidade de compra a mais indivíduos.

Para fins de classificação da extrafiscalidade do art. 5º, §§ 6º e 7º, da Lei n. 6.374/1989, e com base na classificação proposta no item 5 do presente trabalho, podemos classificar a presente extrafiscalidade como forma de proporcionar redução em seu custo no segmento de “Alimentação” (sigla ALI), para fins de atendimento dos ditames constitucionais previstos nos artigos 6º e 23, Inciso VIII.

5.3.1 Resumo da extrafiscalidade na Lei n. 6.374/1989

Com a classificação das justificativas das desonerações contidas na Lei n. 6.374/1989, antes descritas, e com base nos critérios de classificação mencionados no item 5, temos:

Tabela 4 - Resumo da extrafiscalidade do ICMS na Lei n. 6.374/1989

Lei 6.374/89	Extrafiscalidade	Classificação
Art. 4º, I	Sim	ORD
Art. 4º, II	Sim	ORD
Art. 4º, III	Sim	ORD
Art. 4º, IV	Sim	ORD
Art. 4º, V	Sim	ORD
Art. 4º, VI	Sim	ORD
Art. 4º, VI	Sim	ORD
Art. 4º, VIII	Sim	ORD
Art. 4º, IX	Sim	ORD
Art. 5º, § 4º, 1	Sim	DEF
Art. 5º, § 4º, 2	Sim	TRA
Art. 5º, § 5º	Sim	ALI
Art. 5º, §§ 6º e 7º	Sim	ALI

Fonte: elaborado pelo autor (2023)

Para a sigla **ORD** (Ordem Econômica) há relação com o próprio art. 170, cujo *caput* é “a ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios”.

Para a sigla **DEF** (Proteção e Garantia das Pessoas Portadoras de Deficiência), que se referem exclusivamente ao art. 23 da CF/88, de cujo texto decorre que “é competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios”, mediante o complemento de “cuidar da saúde e assistência pública, da proteção e garantia das pessoas portadoras de deficiência” (inciso II), além sigla **TRA** (Transporte), que se refere exclusivamente ao art. 6º da CF/88, onde pelo teor do *caput*, o transporte é um dos direitos sociais, assim como a sigla **ALI** (Alimentação), com referência tanto ao art. 6º da CF/88, de modo que são direitos sociais a alimentação, bem como aquela que decorre do art. 23, de onde se extrai que “é competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios”, e em especial “fomentar a produção agropecuária e organizar o abastecimento alimentar (inciso VIII).

5.4 Extrafiscalidade do ICMS baseada no Regulamento do ICMS/SP

Considerando nosso desejo em tecer comentários exclusivamente em relação ao ICMS e o regramento do mesmo contido na legislação paulista, pelos motivos antes expostos, cumpre-nos lembrar que já iniciamos nossa análise, em tópicos anteriores, das imunidades do ICMS constantes na Constituição Federal de 1988, partindo, de forma hierárquica, para as desonerações das leis complementares, sendo seguido pelo estudo das leis ordinárias paulistas.

Agora, em ato contínuo, utilizaremos o Regulamento do ICMS para exemplificar o uso da extrafiscalidade e, portanto, será este também a nossa base metodológica.

O uso do regulamento no direito tributário brasileiro é tema de célebre obra de Roque Antonio Carrazza³⁵⁹, fruto da tese de seu doutoramento, que nos ensina que o decreto é um veículo que exerce o *ordinance power* de que é investido o Chefe de

³⁵⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **O regulamento no direito tributário brasileiro**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1981, p. 9.

Estado pela Constituição Federal de 1988³⁶⁰, ou ainda o Chefe do Executivo Estadual³⁶¹.

Relembra o autor que, por óbvio, os regulamentos não podem inovar em nenhuma matéria reservada à lei, já que servem apenas como instrumentos de aplicação desta.

O Código Tributário Nacional preceitua que os decretos estão compreendidos na expressão “legislação tributária”, juntamente com outras espécies de normas³⁶², bem como ordena que os Poderes Executivos das três esferas devem consolidar em texto único a normatização de cada um dos tributos, e ainda a cada ano³⁶³.

Desta forma, estes decretos regulamentares servem de baliza para a aplicação do conteúdo de uma norma maior, a lei. Nas palavras de Luciano Amaro, encontramos³⁶⁴:

Via de regra, as leis que se destinam à aplicação pelos agentes da administração pública costumam ser explicitadas por regulamentos, baixados pelo Chefe do Poder Executivo, os quais se prestam a orientar os funcionários administrativos na aplicação da lei.

Sendo assim, ao abordarmos doravante as hipóteses e modalidades da extrafiscalidade constantes em nosso ordenamento jurídico, utilizaremos também o respectivo Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo para apresentar nossa ideia.

³⁶⁰ Art. 84 - Compete privativamente ao Presidente da República:

(...) IV - sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução.

³⁶¹ Art. 47 - Compete privativamente ao Governador, além de outras atribuições previstas nesta Constituição:

(...) III - sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como, no prazo nelas estabelecido, não inferior a trinta nem superior a cento e oitenta dias, expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução, ressalvados os casos em que, nesse prazo, houver interposição de ação direta de inconstitucionalidade contra a lei publicada.

³⁶² Art. 96 - A expressão “legislação tributária” compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

³⁶³ Art. 212 - Os Poderes Executivos federal, estaduais e municipais expedirão, por decreto, dentro de 90 (noventa) dias da entrada em vigor desta Lei, a consolidação, em texto único, da legislação vigente, relativa a cada um dos tributos, repetindo-se esta providência até o dia 31 de janeiro de cada ano.

³⁶⁴ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 190.

Para a identificação e classificação da extrafiscalidade do ICMS baseado no RICMS/SP, faz-se necessário recordar que a Lei Complementar n. 24/75, assim determina em seu art. 1º:

Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.

Parágrafo único - O disposto neste artigo também se aplica:

I - à redução da base de cálculo;

II - à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros;

III - à concessão de créditos presumidos;

IV - a quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus;

V - às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data.

A legislação regulamentar do ICMS no estado de São Paulo preferiu adotar a sistematização das normas desonerativas tanto no corpo do RICMS/SP, como através de elencar tais ocorrências relacionadas a operações especiais mediante seus Anexos I a XX.

O RICMS/SP preferiu, para os casos de concessão de suspensão e diferimento de ICMS, sistematizar tais institutos no próprio texto, de forma tradicional, e não através de anexos ao regulamento, cujas regras estão contidas, de acordo com o quadro a seguir:

Tabela 5 - Suspensão e diferimento no RICMS/SP e LC 24/75

Tipo de norma	LC 24/75	RICMS/SP
Suspensão	Art. 1º, VI	Entre os arts. 319 e 411-E
Diferimento	Art. 1º, VI	Entre os arts. 328 e 425-H

Fonte: elaborado pelo autor (2023).

De igual forma, para fins de identificação e classificação da extrafiscalidade existente, o presente trabalho pontua as justificativas anotadas pelo Estado, porém, quando inexistentes, a atribuição da classificação do tipo da extrafiscalidade levou em consideração a intenção de que tal regra indutora deveria repercutir.

Então, considerando que a legislação regulamentar do ICMS no estado de São Paulo também adotou a sistematização das normas desonerativas através de anexos, a parte que nos interessa refere-se aos três primeiros, que guardam o primitivo comando do *caput* do art. 1º, da Lei Complementar n. 24/75, bem como os Incisos I e III do Parágrafo Único, na seguinte razão:

Tabela 6 - Isenções, redução de base de cálculo e créditos outorgados no RICMS/SP e LC 24/75

Tipo de norma	LC 24/75	RICMS/SP
Isenções	Art. 1º, <i>caput</i>	Anexo I
Reduções de base de cálculo	Art. 1º, Parágrafo Único, I	Anexo II
Créditos outorgados	Art. 1º, Parágrafo Único, III	Anexo III

Fonte: elaborado pelo autor (2023).

Desta forma, doravante, analisaremos as hipóteses de suspensão e diferimento contidas no corpo do RICMS/SP, bem como as isenções, reduções de base de cálculo e créditos outorgados, constantes nos Anexos I, II e III.

5.4.1 Suspensões e nos diferimentos

O texto do RICMS não separa de forma categórica as suspensões e diferimentos do ICMS, tal qual a forma sistemática de segregar as isenções, reduções de base de cálculo e os créditos outorgados.

Pelo contrário, o texto regulamentar, por vezes, faz verdadeiro *zigue-zague*, alternando artigos que descrevem uma hipótese de suspensão e, na sequência, outro artigo com a previsão do diferimento.

Neste sentido, elaboramos a tabela abaixo, contendo os artigos do RICMS/SP que tratam sobre suspensão e/ou diferimento.

Tabela 7 - Artigos do RICMS com suspensão e/ou diferimento do imposto

Artigo	Dif	Susp	Artigo	Dif	Susp	Artigo	Dif	Susp
319		X	364	X		400-K	X	
319-A		X	365	X		400-L		X
326		X	383	X		400-M	X	
327		X	388	X		400-N		X
327-A		X	389	X		400-O	X	
327-D		X	391	X		400-P	X	
327-H		X	392	X		400-S		X
327-I		X	394-A	X		400-T	X	
327-J		X	394-B	X		400-U	X	
328	X		395-A	X		400-V		X
329	X		395-B		X	400-W	X	
330	X		395-C	X		400-X	X	
333	X		395-C1	X		400-Y	X	
345	X		395-D		X	400-Z		X
346	X		395-F	X		400-Z1	X	
346-A	X		395-G		X	400-Z2	X	
346-B	X		395-I	X		400-Z3	X	
348	X		395-J		X	400-Z4	X	
350	X		395-L	X		402		X
351-A	X		395-M	X		411	X	
352	X		395-N		X	411-A	X	
352-A	X		395-P	X		411-B	X	
352-B	X		395-Q		X	411-C		X
353	X		395-S	X		411-D	X	
354	X		395-T		X	411-E		X
355	X		395-V	X		419	X	
356	X		395-W		X	419-B	X	
357	X		396-A		X	420-A	X	
358	X		400-D	X		421	X	
359	X		400-F	X		422	X	
360	X		400-G		X	422-B	X	
361	X		400-H	X		425	X	
362	X		400-I		X			
363	X		400-J	X				

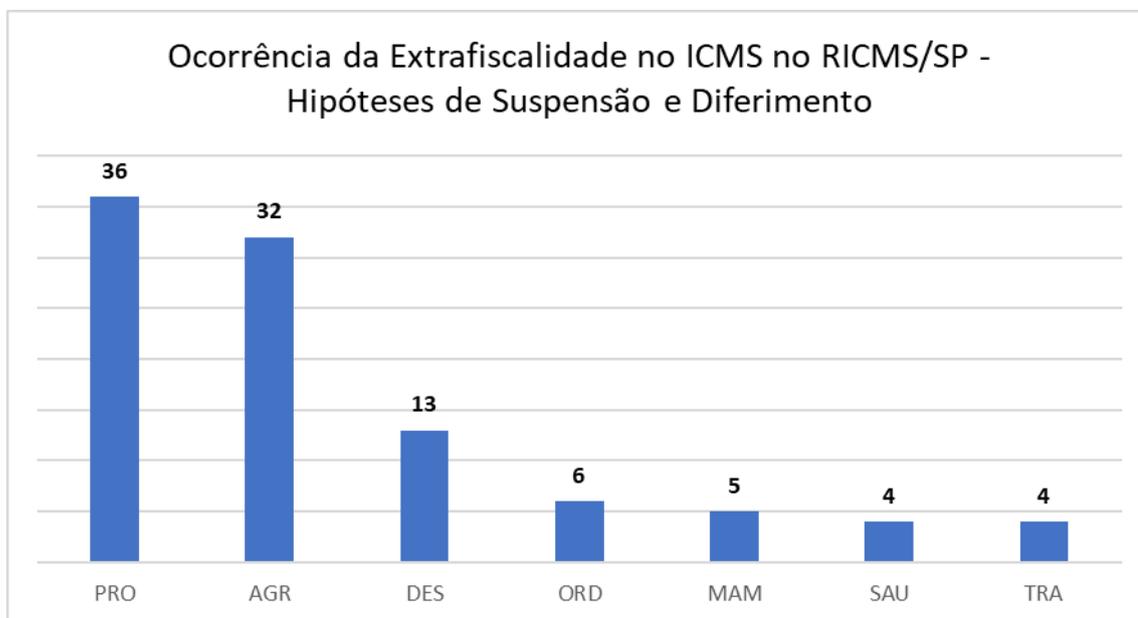
Fonte: elaborado pelo autor (2023).

Nossa análise do texto regulamentar passou pela identificação do motivo decisivo para que determinada operação, mercadoria ou produto viesse a ser agraciado com suspensão ou diferimento do ICMS.

Assim, todas as 100 hipóteses de suspensão e diferimento de ICMS contidas no RICMS/SP foram verificadas e devidamente identificadas com base em nossa

pclassificação contida no item 5 deste estudo, cujo resumo pode ser assim demonstrado:

Gráfico 2 - Extrafiscalidade no RICMS/SP – hipóteses de suspensão e diferimento



Fonte: elaborado pelo autor (2023).

Cada uma das siglas contidas no gráfico acima, estão descritas na Tabela 1 do item 5, que correspondem a: **PRO** (Proteção ao Mercado Interno); **AGR** (Produção Agropecuária); **DES** (Desenvolvimento Nacional); **ORD** (Ordem Econômica); **MAM** (Defesa do Meio Ambiente); **SAU** (Saúde) e **TRA** (Transporte).

Rememorando, com base na Tabela 1 contida no item 5 do presente trabalho, importa dizer que para uma das siglas descritas acima, há a respectiva fundamentação constitucional, onde, por exemplo, para a sigla **ORD** (Ordem Econômica) há relação com o próprio art. 170, cujo *caput* é “a ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios”.

5.4.2 Anexo I do RICMS/SP – Isenções

A legislação regulamentar do ICMS no estado de São Paulo preferiu adotar a sistematização das normas desonerativas através de Anexos, e, em especial, para as isenções, utiliza o Anexo I.

Tabela 8 - Reprodução parcial da Tabela 6

Tipo de norma	LC 24/75	RICMS/SP
Isenções	Art. 1º, <i>caput</i>	Anexo I

Fonte: elaborado pelo autor (2023).

O texto da Lei Complementar n. 24/75 preceitua que os Convênios serão celebrados em reuniões com representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, e que, para fins de concessão de benefícios fiscais, estes dependerão sempre de decisão unânime dos Estados representados (art. 2º).

A contar do prazo de dez dias da data final da reunião referida acima, a respectiva resolução é publicada no Diário Oficial da União e, dentro dos próximos 15 dias, o respectivo Poder Executivo de cada Unidade da Federação publicará decreto ratificando ou não os convênios celebrados, considerando-se ratificação tácita dos convênios a falta de manifestação no prazo assinalado (art. 4º).

Neste sentido, para o estado de São Paulo, nota-se a conduta de que os decretos que recepcionam as regras desonerativas definidas por Convênios não adotam a necessária e a correta conduta de justificar aos cidadãos interessados o motivo pelo qual aquela Administração Pública resolveu não cobrar ou diminuir o ICMS de determinada operação, mercadoria ou situação em especial.

Desta forma, quando existentes, o presente trabalho pontua as justificativas apontadas pelo Estado, porém, quando inexistentes, a atribuição da classificação do tipo da extrafiscalidade levou em consideração a intenção de que tal regra indutora deveria reverberar.

Com base em cada uma das isenções contidas no Anexo I, que estão dispostas no Anexo A da presente pesquisa, foi realizada sua análise e sua consequente classificação.

Neste sentido, o art. 8º determina a isenção das operações e das prestações, porém elenca-as através do Anexo I. A antiga redação do RICMS, assim prescrevia:

Artigo 8º - Ficam isentas do imposto, total ou parcialmente, as operações e as prestações indicadas no Anexo I.

A atual redação, promovida pelo Decreto n. 67.382/2022³⁶⁵, vai no mesmo sentido:

Artigo 8º - Ficam isentas do imposto as operações e as prestações indicadas no Anexo I.

Parágrafo único - As isenções previstas no Anexo I aplicam-se, também, às operações e prestações realizadas por contribuinte sujeito às normas do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - "Simples Nacional".

Desta forma, o referido Anexo I do RICMS/SP conta com 179 artigos³⁶⁶, alguns revogados, mas que, para fins do presente trabalho, serão descritos em sua ordem numérica sequencial, deixando de serem citados os parágrafos, incisos e alíneas correspondentes, de forma a não delongar o texto proposto, mas, sim, somente citar o *caput*, e, no caso de existência do direito à manutenção ao crédito, será este fato igualmente informado.

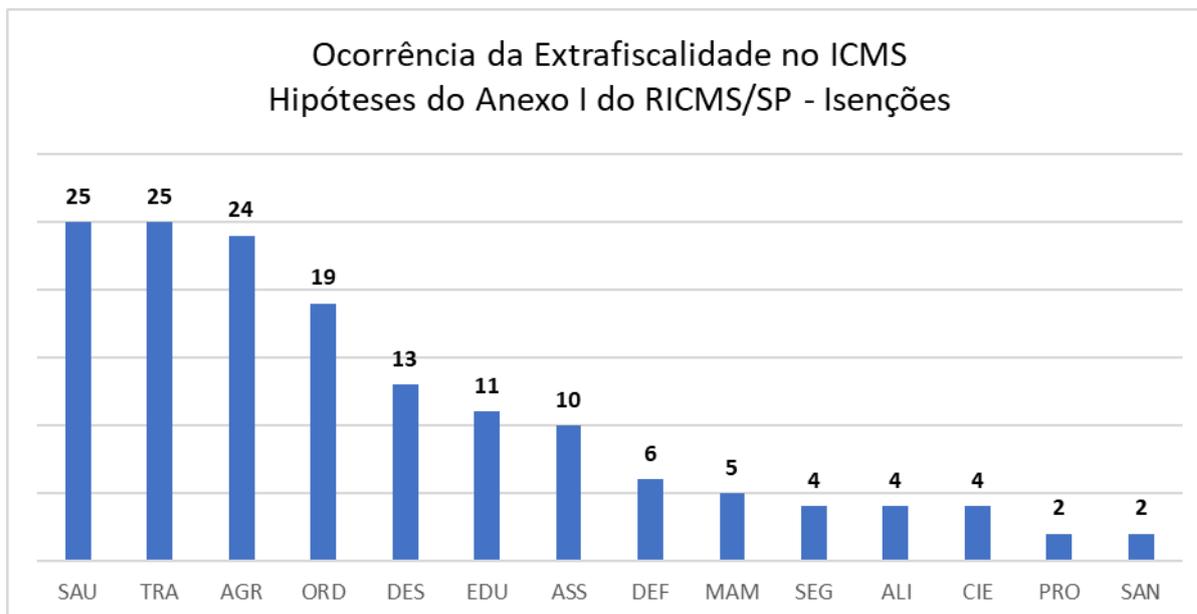
Em determinadas situações, tais isenções gozam inclusive da permissão expressa para a manutenção do crédito do imposto, além de que, para alguns casos, tal desoneração já constava dos antigos Regulamentos de ICMS (RICMS/91 - Decreto n. 33.118/91, e RICM/1981 - Decreto 17.727/81), o que, então, reforçaria a ideia da existência da extrafiscalidade. Ao fim, enquadrou-se cada uma das 154 situações numa das hipóteses das espécies classificadoras (proposta no item 5)..

Desse modo, para fins de classificação da extrafiscalidade do Anexo I do RICMS/SP – Isenções, podemos resumir de acordo com o seguinte gráfico:

³⁶⁵ Disponível em: <https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/Decreto-67382-de-2022.aspx>. Acesso em: 27 jan. 2023.

³⁶⁶ Em mar. 2023.

Gráfico 3 - Extrafiscalidade no RICMS/SP – hipóteses de isenções



Fonte: elaborado pelo autor (2023).

Cada uma das siglas contidas no gráfico acima, estão descritas na Tabela 1 do item 5, que correspondem a: **SAU** (Saúde); **TRA** (Transporte); **AGR** (Produção Agropecuária); **ORD** (Ordem Econômica); **DES** (Desenvolvimento Nacional); **EDU** (Educação e Cultura) e **ASS** (Assistência aos Desamparados, Minorias e Social); **DEF** (Proteção e Garantia das Pessoas Portadoras de Deficiência); **MAM** (Defesa do Meio Ambiente); **SEG** (Segurança); **ALI** (Alimentação); **CIE** (Pesquisa Científica e Tecnológica); **PRO** (Proteção ao Mercado Interno); e **SAN** (Saneamento Básico).

Rememorando, com base na Tabela 1 contida no item 5 do presente trabalho, importa dizer que para uma das siglas descritas acima, há a respectiva fundamentação constitucional, onde, por exemplo, para a sigla **SAU** (Saúde) temos a vinculação com o art. 6º da CF/88, de modo que o termo saúde é um dos direitos sociais, bem como o devido complemento do art. 23, do qual decorre que “é competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios”, e em especial, cuidar da saúde (inciso II).

5.4.3 Anexo II do RICMS/SP – Reduções de base de cálculo

Como dito no item anterior, o RICMS/SP adotou a preferência por listar em anexos suas desonerações fiscais, e através do Anexo II lista todas as ocorrências em que serão aplicadas as reduções de base de cálculo.

Tabela 9 - Reprodução parcial da Tabela 6

Tipo de norma	LC 24/75	RICMS/SP
Reduções de base de cálculo	Art. 1º, Parágrafo Único, I	Anexo II

Fonte: elaborado pelo autor (2023).

Neste sentido, o art. 51 determina a redução de base de cálculo em determinadas operações e prestações, porém elenca-as através do Anexo II:

Artigo 51 - Fica reduzida a base de cálculo nas operações ou prestações arroladas no Anexo II, exceto na operação própria praticada por contribuinte sujeito às normas do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - "Simples Nacional", em conformidade com suas disposições (Lei 6.374/89, art. 5º, e Lei Complementar n. 123/06).

Mencionado Anexo II conta com 79 artigos³⁶⁷, alguns revogados, mas que, para fins do presente trabalho, serão descritos em sua ordem numérica sequencial, deixando de serem citados os parágrafos, incisos e alíneas correspondentes, de forma a não delongar o texto proposto, mas, sim, somente citar o *caput*, e, no caso de existência do direito à manutenção ao crédito, em que há menção expressa quanto à não exigência do estorno proporcional do crédito do imposto, será este fato igualmente informado.

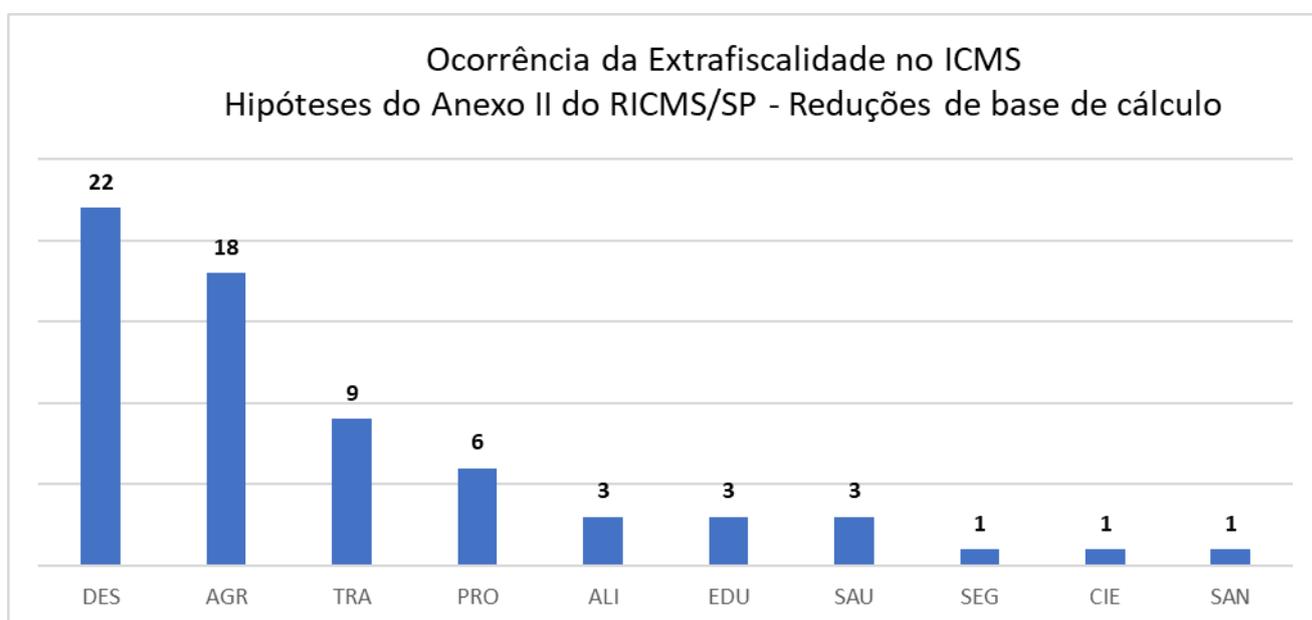
Em nossa análise, verificamos que em alguns casos há permissão expressa para a manutenção do crédito do imposto, bem como se referida redução de base de cálculo já constava dos antigos Regulamentos de ICMS (RICMS/91 - Decreto n. 33.118/91, e RICM/1981 - Decreto 17.727/81), o que, então, reforçaria a ideia da

³⁶⁷ Em mar. 2023.

existência da extrafiscalidade. Ao fim, enquadrou-se cada uma das 67 situações numa das hipóteses das espécies classificadoras (proposta no item 5).

Neste sentido, para fins de classificação da extrafiscalidade do Anexo II do RICMS/SP - reduções de base de cálculo, podemos resumir, de acordo com o seguinte gráfico:

Gráfico 4 - Extrafiscalidade no RICMS/SP – hipóteses de reduções de base de cálculo



Fonte: elaborado pelo autor (2023).

Cada uma das siglas contidas no gráfico acima, estão descritas na Tabela 1 do item 5 do presente trabalho, que correspondem a: **DES** (Desenvolvimento Nacional); **AGR** (Produção Agropecuária); **TRA** (Transporte); **PRO** (Proteção ao Mercado Interno); **ALI** (Alimentação); **EDU** (Educação e Cultura) e **SAU** (Saúde); **SEG** (Segurança); **CIE** (Pesquisa Científica e Tecnológica); e **SAN** (Saneamento Básico).

Apenas para reforçar, com base na Tabela 1 contida no item 5 do presente trabalho, importa dizer que para uma das siglas descritas acima, há a respectiva fundamentação constitucional, onde, por exemplo, para a sigla **DES** (Desenvolvimento Nacional), temos a vinculação através do art. 3º da CF/88, que prescreve que “constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil”, “garantir o desenvolvimento nacional”, nos termos do inciso II.

5.4.4 Anexo III – créditos outorgados

Como dito anteriormente, o RICMS/SP adotou a preferência por listar em anexos suas desonerações fiscais, e para os créditos outorgados utilizou-se do Anexo III.

Tabela 10 - Reprodução parcial da Tabela 6

Tipo de norma	LC 24/75	RICMS/SP
Créditos outorgados	Art. 1º, Parágrafo Único, III	Anexo III

Fonte: elaborado pelo autor (2023).

Neste sentido, o art. 62 elenca as hipóteses nas quais serão aplicados os créditos outorgados, através do Anexo III:

Artigo 62 - Constituirão, também, crédito do imposto os valores indicados no Anexo III, nas hipóteses ali indicadas (Lei 6.374/89, art. 44).

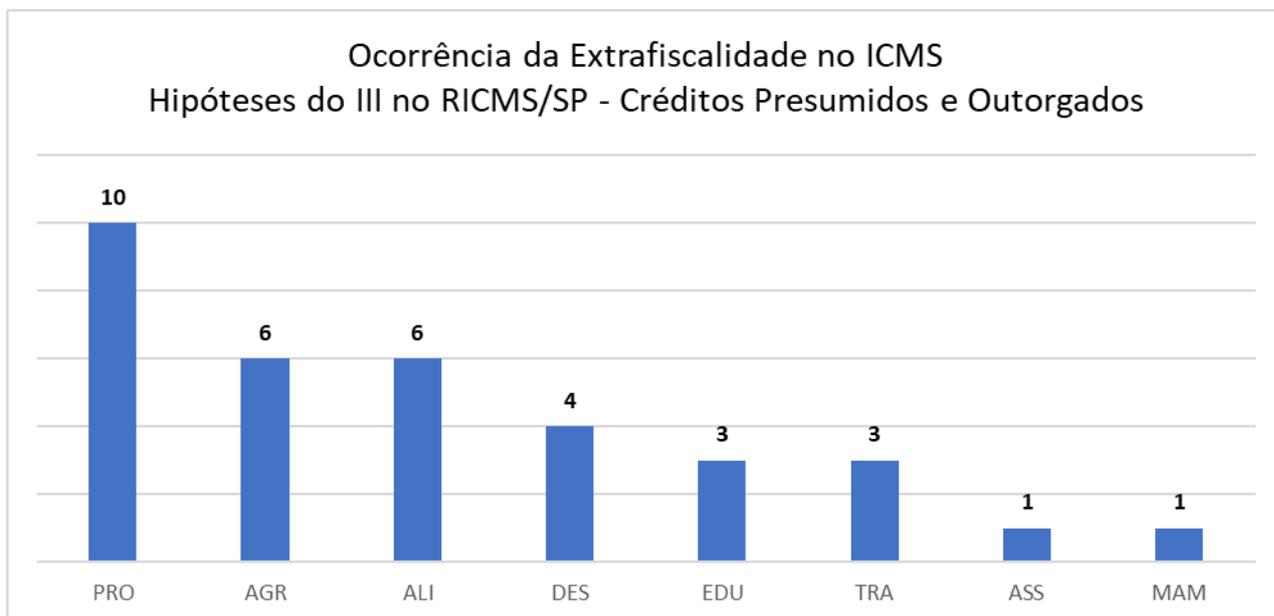
Desta forma, o referido Anexo III conta com 48 artigos³⁶⁸, alguns revogados, mas que, para fins do presente trabalho, serão descritos em sua ordem numérica sequencial, deixando de serem citados os parágrafos, incisos e alíneas correspondentes, de forma a não delongar o texto proposto, mas, sim, somente citar o *caput*.

Nossa análise identificou inclusive que para alguns casos, referido benefício já constava dos antigos Regulamentos de ICMS (RICMS/91 - Decreto n. 33.118/91, e RICM/1981 - Decreto 17.727/81), o que, então, reforçaria a ideia da existência da extrafiscalidade. Ao fim, enquadrou-se cada uma das 34 situações numa das hipóteses das espécies classificadoras (proposta no item 5).

Desta forma, para fins de classificação da extrafiscalidade do Anexo III do RICMS/SP - Créditos presumidos e outorgados, podemos resumir, de acordo com o seguinte gráfico:

³⁶⁸ Em mar. 2023.

Gráfico 5 - Extrafiscalidade no RICMS/SP – hipóteses de créditos presumidos e outorgados



Fonte: elaborado pelo autor (2023).

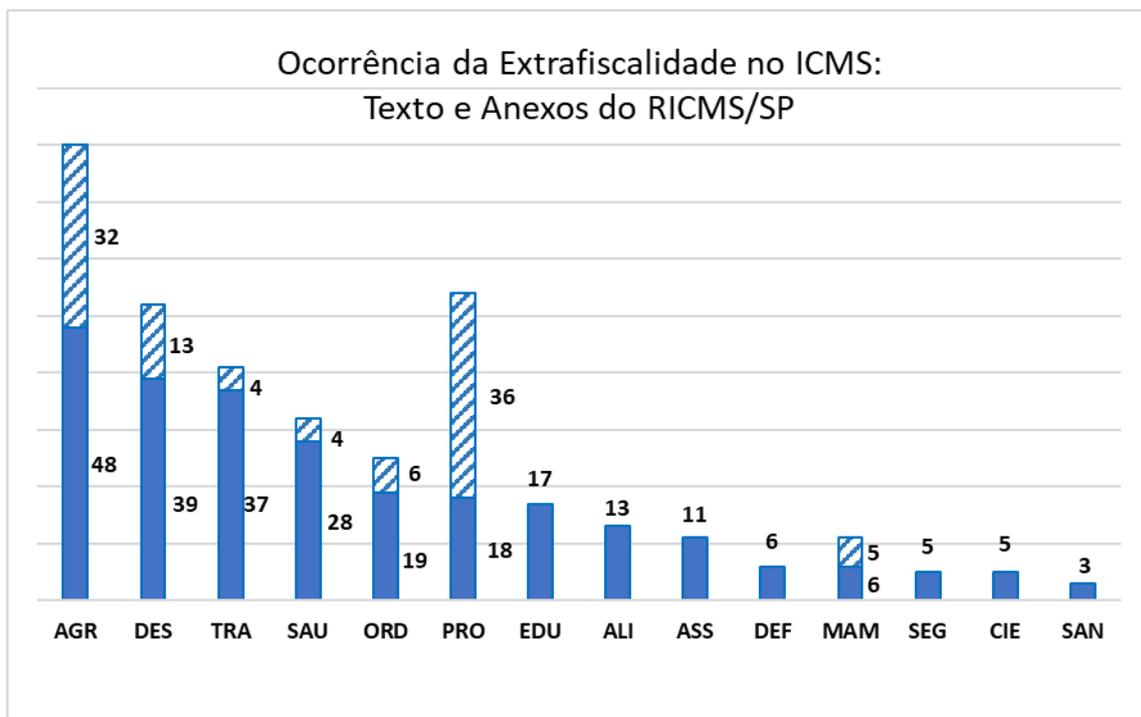
Cada uma das siglas contidas no gráfico acima, estão descritas na Tabela 1 do item 5 do presente trabalho, que correspondem a: **PRO** (Proteção ao Mercado Interno); **AGR** (Produção Agropecuária); **ALI** (Alimentação); **DES** (Desenvolvimento Nacional); **EDU** (Educação e Cultura); **TRA** (Transporte); **ASS** (Assistência aos Desamparados, Minorias e Social); e **MAM** (Defesa do Meio Ambiente).

Apenas para fortalecer o entendimento, com base na Tabela 1 contida no item 5 do presente trabalho, importa dizer que para uma das siglas descritas acima, há a respectiva fundamentação constitucional, onde, por exemplo, para a sigla **PRO** (Proteção ao Mercado Interno), esta se relaciona com o art. 219 da CF/88, de onde “o mercado interno integra o patrimônio nacional e será incentivado de modo a viabilizar o desenvolvimento cultural e socioeconômico, o bem-estar da população e a autonomia tecnológica do País, nos termos de lei federal”.

5.4.5 Resumo da extrafiscalidade no RICMS/SP

Com a classificação das justificativas das desonerações contidas no RICMS/SP, para as suspensões, diferimentos, isenções, redução da base e cálculo e créditos outorgados ou presumidos, todas estas 355 hipóteses antes descritas, e ainda, utilizando com base os critérios de classificação descritos no item 5, temos:

Gráfico 6 - Extrafiscalidade no RICMS/SP - Texto e Anexos



Fonte: elaborado pelo autor (2023).

Cada uma das siglas contidas no gráfico acima, estão descritas na Tabela 1 do item 5, que correspondem a: **AGR** (Produção Agropecuária); **DES** (Desenvolvimento Nacional); **TRA** (Transporte); **SAU** (Saúde); **ORD** (Ordem Econômica); **PRO** (Proteção ao Mercado Interno); **EDU** (Educação e Cultura); **ALI** (Alimentação); **ASS** (Assistência aos Desamparados, Minorias e Social); **DEF** (Proteção e Garantia das Pessoas Portadoras de Deficiência); **MAM** (Defesa do Meio Ambiente); **SEG** (Segurança); **CIE** (Pesquisa Científica e Tecnológica) e **SAN** (Saneamento Básico).

Apenas para fortificar o entendimento, com base na Tabela 1 contida no item 5 do presente trabalho, importa dizer que para uma das siglas descritas acima, há a

respectiva fundamentação constitucional, onde, por exemplo, para a sigla **AGR** (Produção Agropecuária) está vinculada ao art. 23 da CF/88, de cujo texto decorre que “é competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios”, e, em especial no trecho “fomentar a produção agropecuária (inciso VIII).

As ocorrências contidas nos Anexos I, II ou III do RICMS foram representadas no gráfico acima como preenchidas, e aquelas ocorrências contidas no texto do RICMS (suspensão e diferimento) estão representadas de forma hachurada.

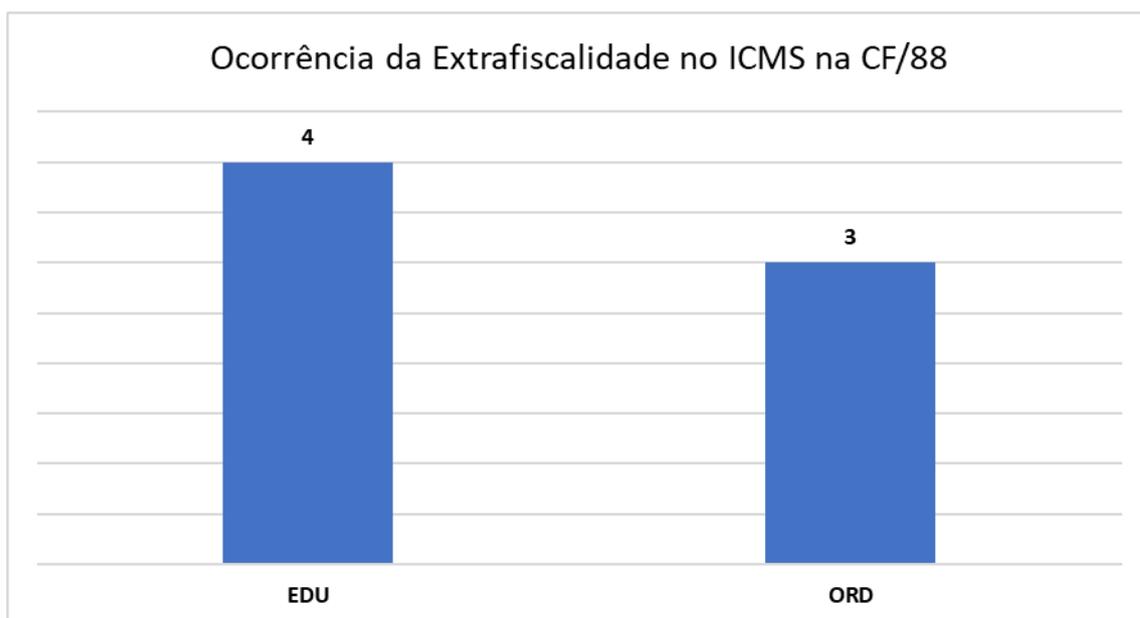
Apenas diante da análise do RICMS/SP é que encontramos todas as ocorrências para os quais nosso trabalho se propôs a classificar, o que reforça, mais uma vez, a intenção de utilizar o RICMS/SP para o presente estudo.

6 RESUMO GERAL DA OCORRÊNCIA E CLASSIFICAÇÃO DA EXTRAFISCALIDADE DO ICMS

Conforme a classificação atribuída a cada uma das ocorrências da extrafiscalidade, realizamos, nos tópicos a seguir, um resumo geral com o demonstrativo de sua ocorrência.

Em âmbito constitucional, conforme tabela contida no item 7.8, temos sete normas extrafiscais, cujas siglas do gráfico abaixo estão reproduzidas ao final deste item 11.

Gráfico 7 - Extrafiscalidade do ICMS na CF/88

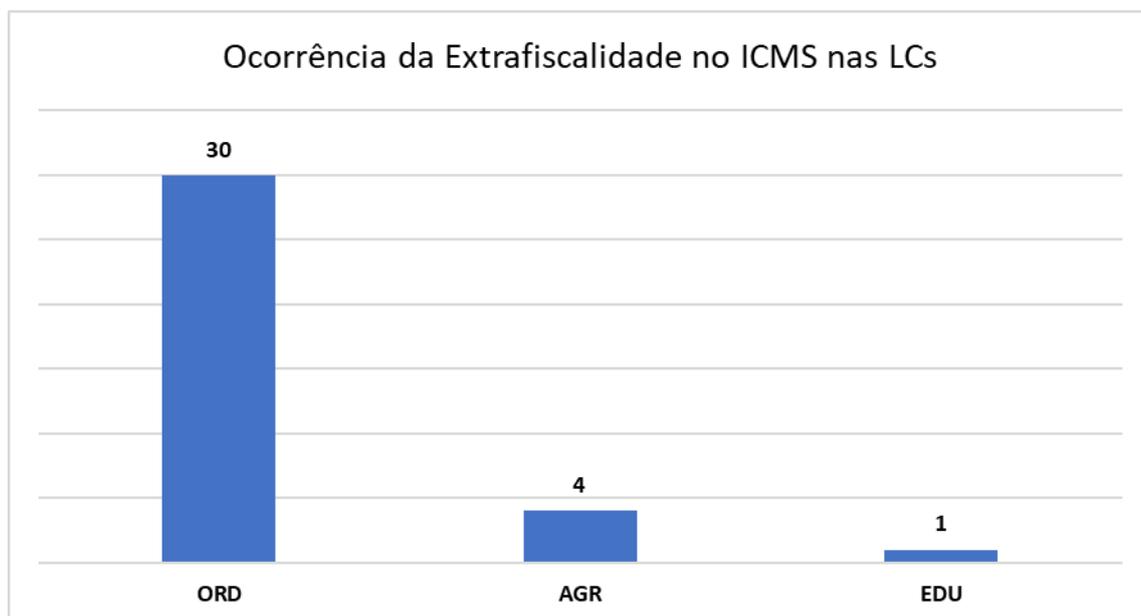


Fonte: elaborado pelo autor (2023).

Cada uma das siglas contidas no gráfico acima, estão descritas na Tabela 1 do item 5, que correspondem a **EDU** (Educação e Cultura) e **ORD** (Ordem Econômica).

Considerando as Leis Complementares (Decreto-Lei n. 406/68, LC n. 04/69 e LC n. 87/96), temos 35 normas extrafiscais, assim distribuídas:

Gráfico 8 - Extrafiscalidade do ICMS nas Leis Complementares

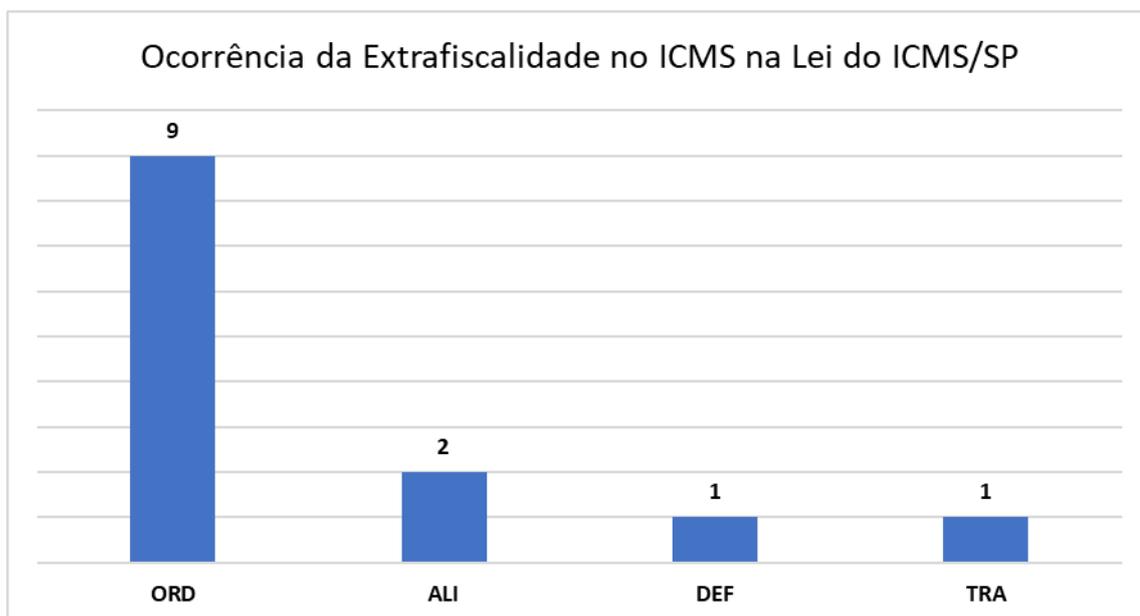


Fonte: elaborado pelo autor (2023).

Cada uma das siglas contidas no gráfico acima, estão descritas na Tabela 1 do item 5, que correspondem a **ORD** (Ordem Econômica); **AGR** (Produção Agropecuária); e **EDU** (Educação e Cultura).

Considerando a Lei do ICMS do Estado de São Paulo, e nos termos da tabela contida no item 9.6, temos 13 normas extrafiscais, assim distribuídas:

Gráfico 9 - Extrafiscalidade do ICMS na Lei do ICMS/SP

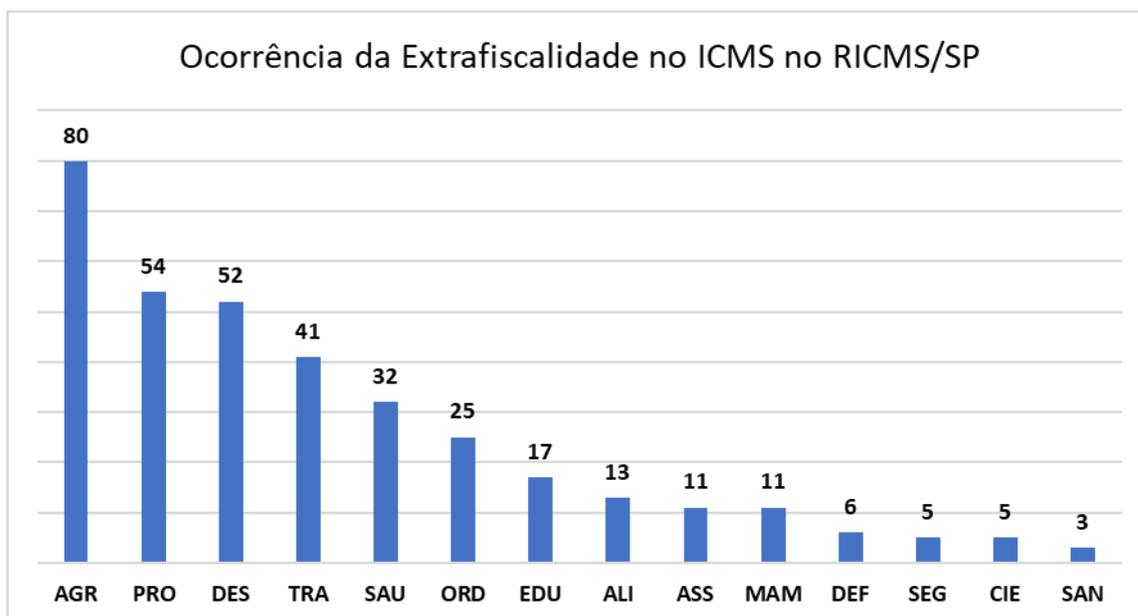


Fonte: elaborado pelo autor (2023).

Cada uma das siglas contidas no gráfico acima, estão descritas na Tabela 1 do item 5, que correspondem a: **ORD** (Ordem Econômica); **ALI** (Alimentação); **DEF** (Proteção e Garantia das Pessoas Portadoras de Deficiência); e **TRA** (Transporte).

Considerando o texto do RICMS/SP ao que se refere às hipóteses de suspensões, diferimentos, isenção, redução de base de cálculo, créditos outorgados e presumidos, temos 355 normas extrafiscais, cujas siglas do gráfico abaixo estão reproduzidas ao final deste item 11, e foram assim classificadas:

Gráfico 10 - Extrafiscalidade no RICMS/SP

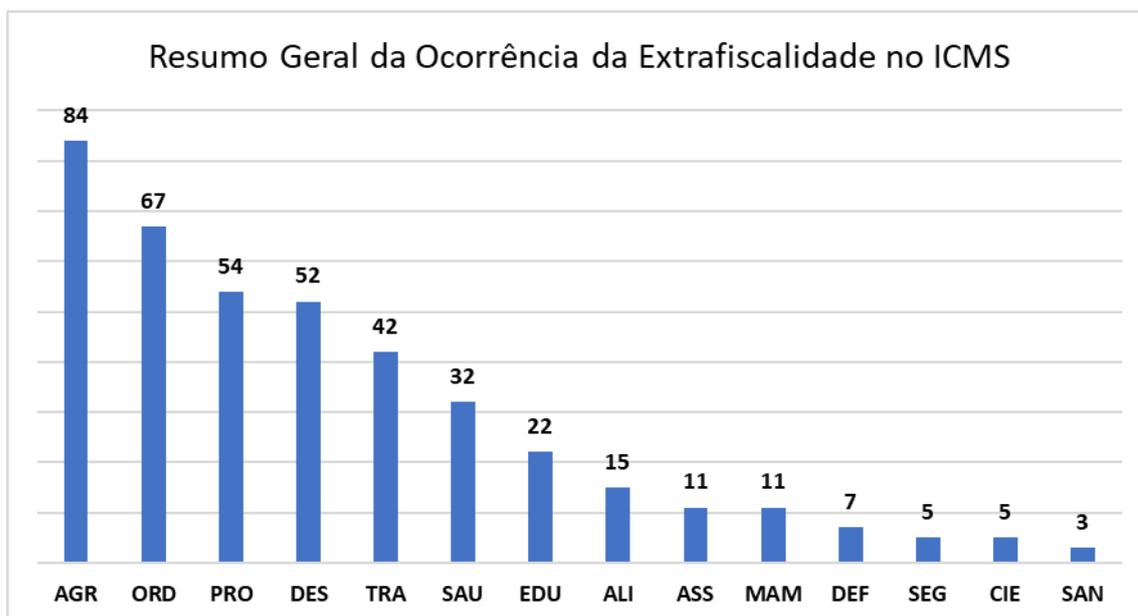


Fonte: elaborado pelo autor (2023).

Cada uma das siglas contidas no gráfico acima, estão descritas na Tabela 1 do item 5, que correspondem a: **AGR** (Produção Agropecuária); **PRO** (Proteção ao Mercado Interno); **DES** (Desenvolvimento Nacional); **TRA** (Transporte); **SAU** (Saúde); **ORD** (Ordem Econômica); **EDU** (Educação e Cultura); **ALI** (Alimentação); **ASS** (Assistência aos Desamparados, Minorias e Social); **MAM** (Defesa do Meio Ambiente); **DEF** (Proteção e Garantia das Pessoas Portadoras de Deficiência); **SEG** (Segurança); **CIE** (Pesquisa Científica e Tecnológica) e **SAN** (Saneamento Básico).

Por fim, como forma de resumo, ao considerarmos todas as hipóteses de extrafiscalidade contidas nas imunidades do Texto Maior, nas Leis Complementares, na Lei do ICMS de São Paulo, em todo o texto do RICMS/SP (suspensões, diferimentos, isenções, reduções de base de cálculo, créditos outorgados e presumidos), temos 410 normas extrafiscais, cujas siglas do gráfico abaixo estão reproduzidas ao final deste item 11, e foram assim classificadas:

Gráfico 11 - Resumo geral da extrafiscalidade no ICMS



Fonte: elaborado pelo autor (2023).

No gráfico acima, consolidamos todas as ocorrências relativas ao ICMS, que permitimo-nos recordar: 7 hipóteses na CF/88; 35 hipótese contidas nas Leis Complementares; 13 hipóteses na Lei do ICMS do Estado de São Paulo; no RICMS/SP: 28 hipóteses de suspensão, 72 hipóteses de diferimento, 154 hipóteses de isenção, 67 hipóteses de redução de base de cálculo e 34 hipóteses de créditos outorgados ou presumido; totalizando assim o montante de 410 hipóteses.

Desta visão consolidada, dentre as 14 classificações que entendemos serem merecedoras de análise, as três primeiras siglas com mais ocorrências são **AGR** (Produção Agropecuária); **ORD** (Ordem Econômica); e **PRO** (Proteção ao Mercado Interno), que juntas totalizam 205 ocorrências, representando exatamente 50% da soma de todas as outras hipóteses de extrafiscalidade do ICMS classificadas e de forma individualizada a sigla **AGR** representa 20,5% soma de todas as outras hipóteses de extrafiscalidade do ICMS classificadas, a sigla **ORD** 16,3% e a sigla **PRO** 13,2%.

Se contudo, ampliarmos a análise de modo a englobar agora as cinco primeiras siglas com mais ocorrências, teremos, além das siglas **AGR**, **ORD**, e **PRO**, as siglas **DES** (Desenvolvimento Nacional) e **TRA** (Transporte), que todas juntas totalizam 299 ocorrências, representando 72,9% da soma de todas as outras hipóteses de

extrafiscalidade do ICMS classificadas. Individualmente a sigla **DES** representa 12,7% e **TRA** 10,2%.

Também o mesmo gráfico pode ser analisado de forma inversa, ou seja, tomando por base as siglas que ficaram do sexto até o décimo quarto lugar (9 siglas), quais sejam: **SAU** (Saúde); **EDU** (Educação e Cultura); **ALI** (Alimentação); **ASS** (Assistência aos Desamparados, Minorias e Social); **MAM** (Defesa do Meio Ambiente); **DEF** (Proteção e Garantia das Pessoas Portadoras de Deficiência); **SEG** (Segurança); **CIE** (Pesquisa Científica e Tecnológica) e **SAN** (Saneamento Básico), todas juntas totalizam 111 ocorrências, o que equivale a 27,1% da soma de todas as outras hipóteses de extrafiscalidade do ICMS classificadas.

Neste sentido, muito embora conste do art. 6º da CF/88 quais são os direitos sociais que assiste a cada indivíduo, assim considerado como direitos fundamentais próprios do homem-social, na proporção que permeiam um complexo de “relações sociais, econômicas ou culturais que o indivíduo desenvolve para realização da vida em todas as suas potencialidades, sem as quais o seu titular não poderia alcançar e fruir dos bens de que necessita”³⁶⁹, destas 9 siglas que receberam menor quantidade de normas extrafiscais, 5 delas (**SAU**, **EDU**, **ALI**, **ASS** e **SEG**) constam do citado art. 6º, sendo representados pela saúde, educação, alimentação, assistência aos desamparados e segurança. Estas 5 siglas totalizam 85 ocorrências e representam apenas 20,7% da soma de todas as outras hipóteses de extrafiscalidade do ICMS classificadas. Individualmente a sigla **SAU** representa 7,8%, **EDU** 5,3%, **ALI** 3,7%, **ASS** e 2,7% e **SEG** 1,2%.

Ainda em referências as 9 siglas que receberam menor quantidade de normas extrafiscais, subtraindo as 5 delas já comentadas no parágrafo acima, restaram, portanto as outras 4 siglas: **MAM**; **DEF**; **CIE** e **SAN**, todas referenciadas no art. 23 da CF/88, do qual emana que é competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios proteger o *meio ambiente* e combater a poluição em qualquer de suas formas (inciso VI) além de preservar as florestas, a fauna e a flora (inciso VII); cuidar da saúde e assistência pública, da proteção e garantia das *pessoas portadoras de deficiência* (inciso II); proporcionar os meios de acesso à *ciência*, à *tecnologia*, à pesquisa e à inovação (inciso V) e, por fim, promover a melhoria das

³⁶⁹ MORAES, Guilherme Peña de. **Curso de direito constitucional**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2018, p. 213

condições habitacionais e de *saneamento básico* (inciso IX). Estas 4 siglas totalizam apenas 26 ocorrências e representam a pequena parcela de 6,3% da soma de todas as outras hipóteses de extrafiscalidade do ICMS classificadas. Individualmente a sigla **MAM** representa 2,7%; **DEF** 1,7%, **CIE** 1,2% e **SAN** 0,7%.

7 EXTRAFISCALIDADE EM TEMPOS DE PANDEMIA DA COVID-19

O agente do coronavírus - batizado de COVID-19 - foi registrado após casos na cidade de Wuhan, na China, de modo que, em 28/01/2020, a OMS (Organização Mundial de Saúde) classifica-o como risco “alto”.

Talvez fosse difícil imaginar que, em pouco tempo, o número de infectados no mundo passasse de 760 milhões, em todos os continentes, resultando em mais de 6,8 milhões de mortes³⁷⁰.

O Brasil passou a adotar medidas para enfrentamento da emergência de saúde pública em decorrência do coronavírus, culminando com reconhecimento do estado de calamidade pública nacional.

Se considerarmos que a extrafiscalidade pode incentivar comportamentos (sendo o contrário igualmente válido), criar uma política fiscal e tributária em momentos como este depende única e exclusivamente de uma opção política por aquele que detém o poder de tributar.

Esse comportamento ou conduta pode ser regulado pelo ordenamento jurídico, motivando o indivíduo a praticar ou não determinada ação, já que o “homem dotado de razão e vontade pode ser motivado pela representação de uma norma a uma conduta de acordo com ela”³⁷¹.

Neste sentido, com a finalidade de incentivar determinado comportamento para fortalecer o combate ao coronavírus, bem como promover algum tipo de incentivo, isenção ou outra forma de concessão, a utilização da extrafiscalidade estaria totalmente validada.

³⁷⁰ Disponível em: <https://covid19.who.int/>. Acesso em: 21 mar. 2023.

³⁷¹ KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Tradução de J. Cretella Jr. e Agnes Cretella. 9. ed. rev. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013, p. 92.

7.1 Extrafiscalidade relacionada à COVID-19 no ICMS

Considerando que o ICMS é um imposto que incide, em linhas gerais, sobre o consumo, os Estados passaram a utilizá-lo como forma de atingimento da extrafiscalidade.

O Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) “é o responsável por decidir, por unanimidade, acerca dos incentivos de ICMS que terão abrangência nacional”. É o “órgão integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, no qual têm assentos os Secretários de Fazenda Estaduais, além do representante da União”³⁷².

E foi assim, no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), que foram aprovados Convênios³⁷³ ICMS que autorizam os Estados e Distrito Federal a não exigir o ICMS devido pelo descumprimento de compromissos assumidos como requisito à concessão de benefícios fiscais quando derivados exclusivamente dos efeitos econômicos negativos relacionados à pandemia do coronavírus³⁷⁴.

Também, o Confaz atuou através de Convênio ICMS autorizativo, que permitiu a todas as unidades federadas instituir programas de parcelamento de débitos fiscais do ICMS, em razão do período de isolamento social decorrente da situação de emergência em saúde pública causada pela pandemia do coronavírus³⁷⁵.

Andou bem o Confaz quando autorizou também todas as unidades federadas a dispensar ou reduzir juros, multas e demais acréscimos legais mediante quitação ou parcelamento de débitos fiscais de ICMS³⁷⁶.

³⁷² PACOBAHYBA, Fernanda Mara de Oliveira Carneiro. **Simples nacional e extrafiscalidade: o microempreendedor individual no direito tributário nacional**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2014, p. 54.

³⁷³ Convênio é uma das espécies de normas complementares das leis (art. 100, IV do CTN), disciplinados também pelo art. 102 do CTN. Trata-se de acordo homologatório com todas as Unidades Federadas. Os convênios podem ser do tipo autorizativo (ex.: ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a ...); ou Impositivos (ex.: fica atribuída ao fabricante a responsabilidade...).

³⁷⁴ **Convênio ICMS 46/20**, de 3 de junho de 2020. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2020/CV046_20. Acesso em: 17 fev. 2021; e **Convênio ICMS 64/20**, de 30 de julho de 2020. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2020/CV064_20. Acesso em: 17 fev. 2021.

³⁷⁵ **Convênio ICMS 65/20**, de 30 de julho de 2020. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2020/CV065_20. Acesso em: 17 fev. 2021.

³⁷⁶ **Convênio ICMS 79/20**, de 2 de setembro de 2020. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2020/CV079_20. Acesso em: 17 fev. 2021; **Convênio ICMS 113/20**, de 14 de outubro de 2020. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2020/convenio-icms-113-20>. Acesso em: 17 fev. 2021; e **Convênio ICMS 136/20**, de 9 de dezembro

Também, em caráter extraordinário, e considerando as eleições municipais de 2020 que se aproximavam, houve a publicação de Convênio ICMS que isentou de ICMS as operações de doação aos órgãos da Justiça Eleitoral de produtos e materiais de combate e prevenção ao coronavírus³⁷⁷.

Já, em 2021, o Confaz editou outros Convênios ICMS relacionados ao coronavírus. O de n. 01/2021 autorizou todas as unidades federadas a conceder isenção do ICMS incidente nas operações e correspondentes prestações de serviço de transporte realizadas no âmbito das medidas de prevenção ao contágio e de enfrentamento à pandemia causada pelo coronavírus³⁷⁸.

Com a intensificação da contaminação, principalmente pelo estado do Amazonas, todas as unidades federadas ficaram autorizadas a conceder isenção do ICMS incidente nas saídas interestaduais (de oxigênio medicinal), destinadas ao estado do Amazonas, em razão da crise sanitária provocada pelo coronavírus, através do Convênio ICMS n. 03/2021³⁷⁹.

No mesmo sentido, ainda no ano de 2021, o Confaz autorizou também todas as unidades federadas a dispensar ou reduzir juros, multas e demais acréscimos legais, mediante quitação ou parcelamento de débitos fiscais de ICMS, através de Convênios de ICMS³⁸⁰.

de 2020. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2020/convenio-icms-136-20>. Acesso em: 17 fev. 2021.

³⁷⁷ **Convênio ICMS 81/20**, de 2 de setembro de 2020. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2020/CV081_20. Acesso em: 17 fev. 2021.

³⁷⁸ **Convênio ICMS 01/21**, de 21 de janeiro de 2021. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2021/convenio-icms-01-21>. Acesso em: 17 fev. 2021; e **Convênio ICMS 02/21**, de 21 de janeiro de 2021. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2021/convenio-icms-02-21>. Acesso em: 17 fev. 2021.

³⁷⁹ **Convênio ICMS 03/21**, de 21 de janeiro de 2021. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2021/convenio-icms-03-21>. Acesso em: 17 fev. 2021.

³⁸⁰ **Convênio ICMS 12/21**, de 26 de fevereiro de 2022. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2021/CV012_21; **Convênio ICMS 19/21**, de 12 de março de 2021. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2021/CV019_21; **Convênio ICMS 30/21**, de 19 de março de 2021. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2021/CV030_21; **Convênio ICMS 66/21**, de 8 de abril de 2021. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2021/CV066_21; **Convênio ICMS 85/21**, de 31 de maio de 2021. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2021/CV085_21; **Convênio ICMS 121/21**, de 23 de julho de 2021. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2021/CV121_21; **Convênio ICMS 160/21**, de 1º de outubro de 2021. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2021/CV160_21; **Convênio ICMS 233/21**, de 17 de dezembro de 2021. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2021/CV233_21. Acessos em: 17 fev. 2021.

Ainda em referência a 2021, o Confaz autorizou também todas as unidades federadas a não exigir o ICMS devido pelo descumprimento de compromissos assumidos como requisito à concessão de benefícios fiscais previstos em outros convênios, quando derivar exclusivamente dos efeitos econômicos negativos relacionados à pandemia do COVID-19.

No ano de 2022, vieram outros Convênios no mesmo sentido, como é o caso dos Convênios ICMS n. 17 e 21/22 (que revigoram, prorrogam e alteram o n. 64/20), os Convênios ICMS n. 22, 65 e 76/22 (que alteram o n. 79/20).

7.2 Extrafiscalidade relacionada à COVID-19 nas contribuições

Em 01/03/2021, foi publicada a Medida Provisória n. 1.034, que, apesar de não ser objeto deste presente trabalho abordar as contribuições, instituiu crédito presumido relativamente às contribuições para o PIS e para a Cofins, calculados mediante a aplicação do percentual de sessenta e cinco centésimos por cento (0,65%) e três por cento (3%), respectivamente.

Este benefício fiscal é endereçado às pessoas jurídicas fabricantes de determinados produtos destinados, de modo geral, ao uso em hospitais, clínicas, consultórios médicos e campanhas de vacinação no âmbito da pandemia.

Os 59 produtos abrangidos pelo crédito presumido são os constantes no Anexo³⁸¹ da Medida Provisória n. 1.034, que compõe-se resumidamente de: fita cirúrgica autoadesiva; sabão, sabonete líquido ou em pó, além de desinfetantes médicos; filmes radiográficos; gel antisséptico à base de álcool etílico 70%; desinfetante para dispositivos médicos; vestuário e seus acessórios de proteção; luvas de proteção; avental descartável; máscaras de proteção, máscaras cirúrgicas, toucas de proteção, capas descartáveis, material hospitalar descartável, protetores de pés; óculos e viseiras de segurança; cateteres, dentre outros.

A exposição de motivos da MP n. 1.034/2021, ao tratar do crédito presumido do PIS/Cofins aos importadores ou fabricantes de produtos destinados ao uso em

³⁸¹ Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2021/Mpv/mpv1034.htm. Acesso em: 02 mar. 2021.

hospitais, clínicas, consultórios médicos e campanhas de vacinação, extensível até 31/12/2025, ressalta que a “proposta tem por objetivo a eliminação de qualquer impacto tributário” sobre insumos hospitalares “utilizáveis na prevenção e tratamento da Síndrome Respiratória Aguda Grave (SARS-CoV), provocada pelo coronavírus identificado em 2019 (COVID-19)”.

A MP n. 1.034/2021 foi convertida na Lei n. 14.183/2021, sem, contudo, manter o crédito presumido.

8 CONCLUSÕES

A presente tese teve como escopo identificar e classificar o uso da extrafiscalidade existente no ICMS, desde o texto constitucional até o Regulamento paulista desse imposto, analisando suas formas e técnicas de aplicabilidade, tais como a imunidade, isenção, diferimento, suspensão, fixação de base de cálculo reduzida, utilização de alíquotas diferenciadas, crédito presumido e outorgado e regimes especiais de tributação.

Neste sentido este trabalho se propôs a classificar a extrafiscalidade, cujo resultado final derivou as seguintes conclusões:

1. O modelo de Estado brasileiro a partir da Constituição de 1988 foi pela maior prevalência do intervencionismo na busca e equilíbrio dos direitos sociais e dos individuais, sem desconsiderar o reforço da garantia da livre concorrência nas relações de domínio econômico. Neste aspecto, o Texto Maior indica que as normas tributárias podem estar vinculadas à consecução de seus objetivos sociais, seja através das finalidades arrecadatórias ou não advindas dos tributos.

2. Embora não se encontre de forma expressa a extrafiscalidade na Constituição Federal, nem tampouco a possibilidade de utilização dos tributos para atingir fins extrafiscais ou simplesmente não arrecadatórios, é inegável reconhecer que de forma implícita há o dever do Estado em buscar o equilíbrio e a justiça fiscal. Em complemento a esta reflexão, importa destacar que inexistente um tributo que possa ser caracterizado essencialmente com finalidade exclusivamente fiscal ou extrafiscal, pois tais características coexistem em todos os tributos, que repercutem em grau maior ou menor de intervenção, sem desconsiderar o fato de que alguns tributos visam desempenhar propósitos regulatórios.

3. A arrecadação por meio de tributos é fonte para o cumprimento dos objetivos e fundamentos da República, porém, a ninguém agrada o pagamento de tributo, pois isto reflete em transferir parte da riqueza ao Poder Público, cuja sensação média é de que tal recurso é mal investido, ou quem arca com a obrigação tributária não sente os benefícios como forma de contrapartida. Independentemente da vontade, o tributo é exigido (não por menos é uma prestação compulsória) como forma

indeclinável de funcionamento do Estado, para fins de financiamento dos direitos sociais a que todos os indivíduos deveriam ter à disposição.

4. O ICMS, imposto indireto eleito para ser o protagonista deste estudo, faz parte do sistema de tributação regressivo do nosso Sistema Tributário, que optou em tributar preferencialmente o consumo, onde todo e qualquer indivíduo ao comprar determinada mercadoria ou produto, pagará o imposto embutido no preço da operação, independentemente de sua renda ou de sua capacidade contributiva.

5. A função fiscal é característica fundamental da capacidade do tributo em ser uma fonte geradora de receita, sendo que a função extrafiscal se insere parcialmente por também ser uma fonte de recurso financeiro, em que o Estado, de forma pensada, premeditada, consciente e indireta, sem participar como agente, passa a atuar sobre o domínio econômico, de forma não obrigatória ou proibida, veiculando através de norma tributária reguladora, com a finalidade de estimular (norma indutora) ou desestimular (norma inibidora) determinado comportamento no cenário social, visando o interesse coletivo, ambiental, cultural, sanitário, econômico ou político.

6. Embora tenhamos encontrado outros estudos que trataram da extrafiscalidade de modo geral, constatamos carência a respeito da extrafiscalidade no ICMS e, adicionalmente, total escassez de trabalhos que se propusessem a classificar a extrafiscalidade, o que nos motivou a trazer o singelo ineditismo deste trabalho.

7. O critério da finalidade da norma foi a base utilizada para fins desta classificação, mediante a identificação de um pretense estímulo ou desestímulo em determinada conduta. Não optamos pela identificação da norma extrafiscal pelo efeito que possa produzir, em virtude do mesmo ser de impossível aferição.

8. Neste aspecto, quando nosso estudo buscou identificar a extrafiscalidade do ICMS, notamos a negligência ou despreocupação do legislador ao instituir uma desoneração tributária. Talvez tenha sido considerado que, por se tratar de uma redução de carga tributária, estaria livre de qualquer questionamento em relação à motivação pela edição daquela norma, na medida em que, no geral, encontramos ausência de demonstração da intenção que aquela norma pretendia atingir.

9. Toda aquiescência de qualquer tipo de benefício ou incentivo fiscal deve ser justificado igualmente: imunidade, isenção, não incidência, suspensão, diferimento, redução de base de cálculo, concessão de créditos outorgados ou presumidos. Este argumento de justificação deve proporcionar ao indivíduo, contribuinte ou cidadão, a identificação do real motivo daquela determinada desoneração, até mesmo para saber se o instituidor daquela desoneração (legislador, v. g.) está cumprindo o seu papel na condição de “representante do povo”.

10. Diante de tal cenário, analisamos a finalidade da norma e identificamos e classificamos as hipóteses de extrafiscalidade tomando por base a Constituição Federal, Leis Complementares e leis ordinárias, mediante inspeção das expressas motivações e justificativas que levaram aquelas normas a promoverem algum tipo de desoneração. Especialmente na análise das regras desonerativas contidas no Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo (RICMS/SP), que de modo geral e com supedâneo na Lei Complementar n. 24/1975, tiveram seu nascedouro em Convênio ICMS e autorização de todos os outros Estados-membros, através do Confaz, concluímos que algumas destas normas deixaram de conter, de forma expressa e firme, as motivações das desonerações, ainda que emanadas do Confaz, autor do comando desonerativo, tais normas não expuseram os motivos da eliminação ou redução de uma obrigação tributária.

11. E é aqui que o *imbroglio* fica maior ainda, pois, com a atual regra, cada uma das Unidades da Federação deve recepcionar (ou não) as desonerações autorizadas pelo Confaz em seu ordenamento estadual, de forma tácita ou expressa. O Estado de São Paulo adota a figura da ratificação de forma expressa, mediante edição de decreto expedido pelo Chefe do Poder Executivo que passa, então, a incorporar a nova norma desonerativa dentro do próprio texto do RICMS/SP, este sim - lembre-se - outro decreto. Observamos, durante nossas pesquisas, que a depender do Chefe do Poder Executivo cujo mandato estava em vigor na época da inclusão da nova norma, cada qual utilizou um *modus operandi*, sendo que alguns adotaram a justificação dos motivos de forma significativa e detalhada pelo qual o Estado de São Paulo desejava incentivar determinada operação ou beneficiar determinado tipo de mercadoria ou de contribuinte, ao passo que outros governantes, na edição de seus decretos, por vezes, limitaram-se a uma rasa explicação quanto à desoneração, fazendo remissão ao Convênio ICMS originário e autorizativo de tal condição.

12. Em nossas pesquisas, acionamos de forma expressa o Confaz para franquear todas as explicações e motivos pelos quais uma determinada isenção, suspensão, diferimento, redução de base de cálculo ou outorga de créditos presumidos foram concedidos e em quais condições e motivações elas se deram. Em resposta, o Confaz praticamente quedou-se inerte e, de forma franciscana, apenas respondeu que tais informações solicitadas estão sob a guarda daquele órgão, mas que a titularidade seria dos Entes Federados. Ato contínuo e diante da negativa de acesso a tais informações, para melhor aprofundamento deste projeto, acionamos a Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, realizando o mesmo pedido, na qual, através de uma primeira resposta, orientou-se a formular uma Consulta Tributária e mediante nova provocação através de um recurso, sobreveio a resposta de que os registros das propostas de Convênios ICMS ficariam circunscritas ao próprio Confaz.

13. Eis aqui a odiosa ideia de um empurrar o problema para outro sem assumir a responsabilidade: o Confaz empurra para a SEFAZ/SP e vice-versa. Este episódio nos faz rememorar a passagem bíblica relatada em Mateus 27, onde pelas escrituras, Pôncio Pilatos, governador romano da época, detentor da autoridade para julgar Jesus, ainda que com dúvidas sobre sua culpabilidade, não quis assumir a responsabilidade em libertá-lo, talvez receoso por eventual rebelião do povo, acabou por transferir a responsabilidade para os líderes religiosos judeus, que por sua vez, exigiam a condenação e instigavam a multidão a pedir a liberação do criminoso Barrabás em vez de Jesus. Daí decorre a célebre ação de que Pilatos lavou as mãos diante da multidão e entregou Jesus para ser crucificado, ainda que sabedor de que, com sua inércia, não estaria praticando a justiça.

14. Noutro passo, chegamos ao resultado de que a extrafiscalidade anda ladeada com os princípios tributários, em especial a essencialidade e a seletividade, sem contudo, desprezar outros igualmente importantes como a legalidade e igualdade tributária, capacidade contributiva, segurança jurídica, não confisco, dentre outros. A seletividade e essencialidade, elementos presentes na extrafiscalidade e inerentes ao ICMS, na medida que será seletivo em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços de seu campo de incidência, age também na variação e dosagem das alíquotas deste imposto, exercendo o Estado uma intervenção social na redução da alíquota em bens de primeira necessidade, exemplificadamente.

15. Foi também objeto de nosso apontamento, a extrafiscalidade para as micro e pequenas empresas, cujo texto constitucional determina um tratamento favorecido, mediante a simplificação e redução das obrigações tributárias, cujo atual Sistema Tributário privilegia tais empresas com carga tributária reduzida, como forma de estímulo às suas atividades empresariais.

16. Dessa forma, a extrafiscalidade não só é um instrumento capaz de auxiliar o alcance da justiça fiscal, mas também pode contribuir de sobremaneira para a realização da função social dos tributos, no sentido de focar, ressaltar e perseguir o cumprimento da satisfação baseada na dignidade humana e direitos fundamentais.

17. Neste contexto é que a extrafiscalidade pode ser utilizada como meio redutor das desigualdades sociais, promovendo uma sociedade mais solidária, onde o Estado ofereça serviços públicos minimamente essenciais e com mais qualidade, como o direito à alimentação, saúde, educação, dentre outros, sempre visando a consecução e atingimento de um verdadeiro Estado Democrático de Direito.

18. Daí decorre o pensamento de que aplicação da extrafiscalidade também pode contribuir para a promoção da justiça, desde que utilizada para o alcance do fim legítimo a que foi destinada.

19. Diante do explanado, acreditamos que uma forma de melhoria a ser aplicada doravante, seria disciplinar que tanto o Confaz quanto os decretos recepcionadores das normas desonerativas passassem a ter uma ampla justificativa de seus motivos, de forma a dar ciência a toda sociedade da intenção do Estado quanto a não exigência tributária (total ou parcial) daquela operação.

20. Depois de levar em conta todas estas considerações finais e aspectos aqui abordados, concluímos que este trabalho atingiu seu objetivo ao aclarar o conceito de extrafiscalidade como instrumento apto a influenciar comportamentos, além de destacar e examinar sua aplicação no ICMS.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ADAMY, Pedro. Instrumentalização do direito tributário. *In*: ÁVILA, Humberto (org.). **Fundamentos do direito tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012.

ADAMY, Pedro. Origens teóricas da extrafiscalidade. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 39, 2018.

ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros Editores, 2017.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006.

AMED, Fernando Jose. **História dos tributos no Brasil**. São Paulo: Edições SINAESP, 2000.

ARAÚJO, Cláudia de Rezende Machado de. **Revista de informação legislativa**, v. 34, n. 133, pp. 327-333. jan.-abr. 1997. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/218>. Acesso em: 17 fev. 2021.

ATALIBA, Geraldo. **Elementos de direito tributário**: notas taquigráficas do III Curso de Especialização em Direito Tributário, realizado na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1978.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed., 17. tiragem. São Paulo: Malheiros, 2018.

ATALIBA, Geraldo. IPTU – Progressividade. **Revista de Direito Tributário**. Rio de Janeiro, 1991.

ATALIBA, Geraldo. Regime jurídico da extrafiscalidade. **Revista Justitia**, MPSP, p. 111. Disponível em: <http://www.revistajustitia.com.br/revistas/4da63x.pdf>. Acesso em: 15 abr. 2022.

ATALIBA, Geraldo. **República e constituição**. 2. ed., 3. tiragem. São Paulo: Malheiros Editores, 2004.

ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. 1. ed. São Paulo: RT, 1968.

ATALIBA, Geraldo. Revisão constitucional. **Revista de informação legislativa**. Brasília, ano 28, nº 110, abr/jun 1991, p. 87. Disponível em <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/175836/000453390.pdf?sequence=1>. Acesso em: 10 maio 2023.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Aliomar Baleeiro, Misabel Abreu Machado Derzi. – 14. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2018 .

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1985.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1972.

BALEEIRO, Aliomar. A progressividade na ordem tributária. **Revista de Direito Tributário**, v. 64. São Paulo: Malheiros Editores, 1994.

BARBOSA, Bruno Sartori de C.; MARTINS JR., Rômulo J.; MOURA, Marcos. As normas tributárias indutoras e a importância do controle interno e externo pelos poderes. *In*: LOBATO, Valter de Souza (coord.); DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo (org.); LEITE, Matheus Soares (org.). **Extrafiscalidade**: conceito, interpretação, limites e alcance. Belo Horizonte: Fórum, 2017.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018.

BERGAMINI, Adolpho. **Comentários à Lei Complementar n. 87/96 de advogados para advogados**. São Paulo: MP Editora, 2008.

BERTI, Flávio de Azambuja. **Impostos**: extrafiscalidade e não confisco. 3. ed. Curitiba: Juruá, 2009.

BICALHO, Guilherme Pereira Dolabella. **Extrafiscalidade tributária**: pós-modernidade e legitimação do Estado Social Brasileiro. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2014.

BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade**: identificação, fundamentação, limitação e controle. São Paulo: Noeses, 2015.

BORGES, José Souto Maior. **Introdução ao Direito Financeiro**. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2005.

BORGES, José Souto Maior. **Lei Complementar Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.

BORGES, José Souto Maior. **Questões Tributárias**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. **Fundamentos do IPI**: (Imposto sobre Produtos Industrializados). São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002.

BRASIL. [Constituição (1934)]. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Brasília, DF: Presidência da República . Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm

BRASIL. [Constituição (1937)]. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 10 de novembro de 1937**. Brasília, DF: Presidência da República . Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil03/Constituicao/Constituicao37.htm>. Acesso em: 17 fev. 2021.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Presidência da República . Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 17 fev. 2021.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Brasília: Congresso Nacional. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 02 mar. 2021.

BRASIL. Decreto-Lei n. 3.200, de 19 de abril de 1941. Brasília, DF: Presidência da República . Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del3200.htm. Acesso em: 17 fev. 2021.

BRASIL. Decreto-Lei n. 4.789, de 5 de outubro de 1942. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1937-1946/Del4789.htm. Acesso em: 17 fev. 2021.

BRASIL. Decreto-Lei n. 406, de 31 de dezembro de 1968. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0406.htm. Acesso em: 05 abr. 2021.

BRASIL. **Diversos Convênios-ICMS**. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios>. Acesso em: 17 fev. 2021.

BRASIL. **Diversos Decretos do Estado de São Paulo**. São Paulo, SP: Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo. Disponível em: <https://portal.fazenda.sp.gov.br/Paginas/legislacao.aspx> . Acesso em: 02 mar. 2021.

BRASIL. **Lei Complementar n. 4, de 2 de dezembro de 1969**. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp04.htm. Acesso em: 27 maio 2022.

BRASIL. **Lei Complementar n. 24, de 7 de janeiro de 1975**. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp24.htm: 27 maio 2022.

BRASIL. **Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996**. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp87.htm. Acesso em: 27 maio 2022.

BRASIL. **Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006**. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=node01xaoebua8fzbd1hbd1hktxf3iz1830500.node0?codteor=193056&filename=PLP+123/2004 Acesso em: 15 abr. 2022.

BRASIL. **Lei n. 4.625, de 31 de dezembro de 1922**. Brasília, DF: Presidência da República . Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1901-1929/l4625.htm. Acesso em: 17 fev. 2021.

BRASIL. **Lei n. 5.106, de 2 de setembro de 1966**. Brasília, DF: Presidência da República . Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/L5106.htm. Acesso em: 17 fev. 2021.

BRASIL. **Lei do ICMS do Estado de São Paulo**. Lei n. 6.374, de 01 de março de 1989. São Paulo, SP: Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo. Disponível em: https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/ind_6374.aspx. Acesso em: 02 mar. 2021.

BRASIL. **Medida Provisória n. 1.034, de 1º de março de 2021**. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2021/Mpv/mpv_1034.htm. Acesso em: 02 mar. 2021.

BRASIL. **Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo**. Decreto n. 45.490, de 30 de novembro de 2000. São Paulo, SP: Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo. Disponível em: <https://portal.fazenda.sp.gov.br/Paginas/legislacao.aspx>. Acesso em: 02 mar. 2021.

BRASIL. **Relatórios da Receita Tributária**. Disponível em: <https://portal.fazenda.sp.gov.br/acesoinformacao/Paginas/Relat%C3%B3rios-da-Receita-Tribut%C3%A1ria.aspx>. Acesso em: 12 out. 2021.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. ADI 2056/MS. Rel. Min. Gilmar Mendes. Tribunal Pleno. DJ 30.05.2007, DJe-082 17.08.2007 – Disponível em <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=479130> – Acesso em: 08 mai. 2023

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. ADI 3702/ES. Rel. Min. Roberto Barroso. Tribunal Pleno. DJ 01.06.2011, DJe-166 30.08.2011 – Disponível em <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=626844> – Acesso em: 08 mai. 2023

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Recurso Extraordinário n. 940.769/RS. Rel. Min. Edson Fachin. Plenário – Disponível em <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=750803454>. Acesso em: 27 maio 2022

BUSCHMANN, Marcus Vinicius. A extrafiscalidade: o princípio da proporcionalidade e a ponderação de princípios no comércio exterior. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, n. 39. São Paulo: RT, 2001.

CANAZARO, Fábio. **Essencialidade tributária**: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015.

CARAVELLI, Flávia Renata Vilela. **Extrafiscalidade: (re)construção conceitual no contexto do Estado Democrático de Direito e aplicações no Direito Tributário**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2015.

CARRAZZA, Elizabeth Nazar. **Progressividade e IPTU**. 1. ed. Curitiba: Juruá, 1996.

CARRAZZA, Roque Antonio. A progressividade na ordem tributária. **Revista de Direito Tributário**, v. 64. São Paulo: Malheiros Editores, 1994.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2022.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Imposto sobre a renda** (perfil constitucional e temas específicos). 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Imunidades tributárias dos templos e instituições religiosas**. São Paulo: Noeses, 2015.

CARRAZZA, Roque Antonio. **O regulamento no direito tributário brasileiro**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1981.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 7. ed. rev. São Paulo: Noeses, 2018.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária**. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

CORREIA NETO, Celso de Barros. **O avesso do tributo: incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro**. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2016

COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

DEODATO, Alberto. **Manual de ciências das finanças**. 12. ed. São Paulo: Edição Saraiva, 1971.

DICIONÁRIO ON-LINE DE PORTUGUÊS. Disponível em: <https://www.dicio.com.br/extra/>. Acesso em: 17 mar. 2021

FALCÃO, Amilcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. Rio de Janeiro: 1964.

GILBERT, Martin. **A segunda guerra mundial: os 2.174 dias que mudaram o mundo.** Tradução Ana Luísa Faria, Miguel Serras Pereira. Rio de Janeiro: Casa da Palavra, 2014.

GOUVÊA, Marcos de Freitas. **A extrafiscalidade no Direito Tributário.** 1. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

JARACH, Dino. **O fato imponível: teoria geral do direito tributário substantivo.** Tradução Dejalma Campos. 1. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1989.

JESUS, Isabela Bonfá de. Direito a crédito de ICMS pelo contribuinte destinatário: princípio constitucional da não cumulatividade. *In*: CARRAZZA, Elisabeth Nazar. **ICMS: questões atuais.** São Paulo: Quartier Latin, 2007.

JESUS, Isabela Bonfá de. **Manual de direito e processo tributário.** 5. ed. São Paulo: Thompson Reuters, 2019.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito.** Tradução J. Cretella Jr. e Agnes Cretella. 9. ed. rev. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013.

LEÃO, Martha Toribio. **Controle da Extrafiscalidade.** Série Doutrina Tributária, v. XVI. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

LEÃO, Martha. Extrafiscalidade: entre finalidade e controle. *In*: LOBATO, Valter de Souza (coord.); DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo (org.); LEITE, Matheus Soares (org.). **Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance.** Belo Horizonte: Fórum, 2017.

LOBATO, Valter de Souza; LEITE, Matheus Soares. A extrafiscalidade como fator essencial para o alcance da justiça distributiva em tempos de crise. *In*: LOBATO, Valter de Souza (coord.); DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo (org.); LEITE, Matheus Soares (org.). **Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance.** Belo Horizonte: Fórum, 2017.

MELLO, Celso Antônio Bandeira. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade.** São Paulo: Malheiros, 2017.

MELO, José Eduardo Soares de. **Aspectos teóricos e práticos do ISS.** São Paulo: Dialética, 2000.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário.** 9. ed. São Paulo: Dialética, 2010.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática.** 15. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2020.

MELO, José Eduardo Soares de. **O imposto sobre produtos industrializados (IPI) na Constituição de 1988.** São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1991.

MORAES, Guilherme Peña de. **Curso de direito constitucional.** 10. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

MOREIRA, André Mendes.; MOTTA, Thelson Barros. A seletividade como instrumento extrafiscal e seus limites. *In*: LOBATO, Valter de Souza (coord.); DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo (org.); LEITE, Matheus Soares (org.). **Extrafiscalidade**: conceito, interpretação, limites e alcance. Belo Horizonte: Fórum, 2017.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade privada**: os impostos e a justiça. Tradução Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005 *apud* GONÇALVES, Everton das Neves; AZEVEDO, Lyza Anzanello. Disponível em: <https://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:ebjxQrX1agwJ:https://www.indexlaw.org/index.php/direitotributario/article/download/6660/pdf&cd=1&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=br>. Acesso em: 25 mar. 2023.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Edições Almedina, 2020.

NAGIG, Luiza. **IPI: critério material**. 2010. 268 f. Tese (Doutorado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2010.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 1986.

PACOBAYHA, Fernanda Mara de Oliveira Carneiro. **Simples Nacional e extrafiscalidade**: o microempreendedor individual no direito tributário nacional. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2014.

PAPADOPOL, Marcelo Davidman. **A extrafiscalidade e os controles de proporcionalidade e de igualdade**. 2009. 130 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2009. Disponível em: <https://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/16164/000698280.pdf?sequence=1>. Acesso em: 31 mar. 2022

PASCALI, Anita de; DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo. Poder Judiciário e o controle das normas tributárias indutoras. *In*: LOBATO, Valter de Souza (coord.); DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo (org.); LEITE, Matheus Soares (org.). **Extrafiscalidade**: conceito, interpretação, limites e alcance. Belo Horizonte: Fórum, 2017.

PAWLOWSKY, Karina. **A utilização de tributo com efeito de confisco e sua vedação constitucional**. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

PERES, Adriana Mani; CABRAL, Sandra Maria. **Guia prático da substituição e antecipação tributária**. 2. ed. São Paulo: IOB Sage, 2015.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016

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

SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e indução econômica: os efeitos econômicos de um tributo como critério para sua constitucionalidade. *In*: FERRAZ, Roberto (coord.). **Princípios e limites da tributação 2**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

SCHOUERI, Luís Eduardo; GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. Irretroatividade e função extrafiscal do tributo: elementos para a superação definitiva da Súmula n. 584, do STF. *In*: LOBATO, Valter de Souza (coord.); DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo (org.); LEITE, Matheus Soares (org.). **Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance**. Belo Horizonte: Fórum, 2017.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Código Tributário Nacional: anotações à Constituição ao Código Tributário Nacional e as Leis Complementares 87/1996 e 116/2003**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário jurídico**. Nagib Slaibi Filho e Priscila Pereira Vasques Gomes (atual.). 31. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014. Disponível em: https://www.academia.edu/28415245/Vocabul%C3%A1rio_Jur%C3%ADdico_De_Pl%C3%A1cido_e_Silva_Ed_Forense. Acesso em: 15 abr. 2022

SMITH, Adam. **A riqueza das nações: investigação sobre sua natureza e suas causas**. 2. ed. São Paulo: Nova Cultural, 1985.

SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. Obra póstuma. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1975.

TIPKE, Klaus. **Moral tributária do estado e dos contribuintes**; tradução Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2012

TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica**. São Paulo: Editora RT, 2011.

TÔRRES, Heleno Taveira. Relação entre constituição financeira e constituição econômica. *In*: LOBATO, Valter de Souza (coord.); DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo (org.); LEITE, Matheus Soares (org.). **Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance**. Belo Horizonte: Fórum, 2017.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Incentivos fiscais na Constituição e o “crédito-prêmio de IPI”**. *In*: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; VALADÃO, Marco Aurélio Pereira (Org.). **IPI: temas constitucionais polêmicos**. Belo Horizonte: Fórum, 2009. p. 425

TÔRRES, Heleno Taveira. Segurança jurídica e limites do âmbito de aplicação do princípio da proporcionalidade. *In*: MARQUES NETO, Floriano de Azevedo (org.); ALMEIDA, Fernando Dias Menezes de (org.); NOHARA, Irene Patrícia (org.); MARRARA, Thiago (org.). **Direito e Administração Pública: Estudos em homenagem a Maria Sylvia Zanella Di Pietro**. São Paulo: Atlas, 2013.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 17. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

VASCONCELLOS, Mônica Pereira Coelho de. **ICMS: distorções e medidas de reforma**. São Paulo: Quartier Latin, 2014,

VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição Tributária interpretada**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.