

## INTRODUÇÃO

Historicamente, os tributos foram criados para proporcionar a principal fonte de recursos necessária para o financiamento do modelo escolhido de Estado, o que acentua sua função socioeconômica para a prática de políticas públicas e demais atividades de regulação e polícia.

Todavia, a tributação há muito também vem sendo utilizada para fins outros não limitados ao mero propósito de arrecadar receitas para os cofres do Estado. Não obstante a função principal da tributação continuar sendo a obtenção de recursos para o financiamento dos diferentes serviços e políticas públicas do governo, desde longa data percebeu-se que as diferentes normas tributárias influenciam o comportamento dos indivíduos. Essa constatação permitiu, em maior ou menor grau, manejar tributos e normas tributárias para a consecução de fins diversos, distintos da mera arrecadação. A esse fenômeno se dá o nome de extrafiscalidade.

Nesta esteira, este trabalho tem o propósito de demonstrar que a seletividade prevista no projeto de reforma tributária aprovada no dia último dia 07 de julho pelo Congresso (PEC 45/19), trata-se de instrumento de extrafiscalidade, efetivada com o propósito de se proteger a saúde do cidadão e do meio ambiente. E para tal análise buscará os aportes da análise econômica do direito (AED).

Para atender ao propósito em menção, num primeiro momento o trabalho se incumbe de apresentar os principais pontos do texto do projeto de reforma tributária que, depois de 30 anos de discussão, foi aprovada pela Câmara dos Deputados com o principal propósito de reformular a tributação sobre o consumo.

Em seguida, o trabalho engendra-se resgatando as premissas conceituais referentes à extrafiscalidade, de maneira a compreender que esta sistemática está atrelada à instrumentalização da política fiscal que busca incentivar ou desincentivar a ação ou comportamento humano com vistas ao atingimento de determinados resultados na economia. Oportunamente neste tópico, é apresentada a previsão da seletividade como mecanismo extrafiscal, e suas novas configurações e objetivos adotados no bojo proposta de reforma tributária. Tal inserção foi necessária porquanto há um giro epistemológico adotado nesta proposta normativa a qual se distancia do modelo de seletividade até então adotada no Brasil. É que, como se verá pormenorizadamente, o imposto seletivo recebeu nova moldura, migrou do critério da essencialidade do produto/serviço para o cidadão, assentando-se nos prejuízos por ele causados às pessoas e ao meio ambiente.

Caminhando para sua conclusão, o trabalho verte-se para a compreensão e enlace dos principais pressupostos da análise econômica do direito, com enfoque na construção teórica em torno da externalidade e na tributação “*pigouviana*” inibitória para demonstrar que a seletividade, para além de uma previsão legal, consiste numa técnica cooptada pela AED para conter atividade nocivas ao ambiente e à saúde, apresentando-se como mais um mecanismo de arrecadação extrafiscal; ou seja, imposta para induzir comportamentos.

A pesquisa se deu de forma exploratória com análise bibliográfica a partir de coleta de dados em material científico e informativo atualizado sobre o assunto abordado. A fundamentação centra-se apenas no plano teórico-normativo e apoia-se na característica sistêmica que a ordem jurídico-positiva brasileira possui. Este estudo se ancora a partir de um paradigma exploratório, fazendo uso de uma base metodológica hipotético-dedutiva, objetivando-se, construir conhecimento dedutivamente testado partindo-se de hipóteses formuladas pelos autores.

## **1. PREMISSAS DA REFORMA TRIBUTÁRIA, APROVADA PELO CONGRESSO NACIONAL E VEICULADA PELA PEC 45**

Como visto em linhas proeminais, este trabalho busca compreender a seletividade como instrumento de extrafiscalidade prevista no projeto que veiculou o texto da reforma tributária. Assim, opta-se, neste primeiro momento, pela apresentação dos principais pontos que ancoram o texto da reforma.

Destarte, depois de longos 30 (trinta) anos de discussão, a Câmara dos deputados deu um passo histórico e aprovou, no dia 07 de julho, a primeira fase da reforma tributária.

Observa-se que o propósito maior da proposta consiste em simplificar o sistema tributário brasileiro e reformular a tributação sobre o consumo, mediante a unificação e uniformização da incidência sobre bens e serviços.

Segundo o texto, cinco tributos serão substituídos por dois Impostos sobre Valor Agregado) - um gerenciado pela União, e outro com gestão compartilhada entre estados e municípios: Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS): com gestão federal e unificação do IPI, PIS e Cofins; imposto sobre Bens e Serviços (IBS): com gestão compartilhada estados e municípios e unificação do ICMS (estadual) e ISS (municipal).

Outro ponto importante diz respeito à definição de que a arrecadação do imposto sobre o consumo deve caber ao estado de destino dos bens e serviços, e não ao estado de sua origem.

Um dos grandes destaques no projeto da reforma aprovada pelo Congresso foi a criação um Imposto sobre Valor Agregado – IVA, que é a metodologia adotada há muitos anos em diversos países do mundo.

No que se refere à importância do IVA, transcreve-se a opinião de Sérgio Vasques (2012, p. 107):

O imposto sobre o valor acrescentado constitui o mais importante imposto geral sobre o consumo da modernidade, encontrando-se espalhado pelos quatro cantos do mundo. Se em meados do século XX poucos eram os países que tinham experimentado o IVA e este dava ainda os seus primeiros passos, à entrada do século XXI são poucos os países que o não adoptaram, da Europa Ocidental ao Extremo Oriente, estando na adopção do IVA um dos sinais de modernidade de qualquer sistema fiscal contemporâneo. A expansão do IVA representa com certeza o mais importante movimento de recepção jurídica que testemunhou o moderno direito fiscal. E porque essa expansão se deve em larga medida aos particulares contornos do IVA, importa analisá-los com boa atenção.

Pretende-se, por meio do IVA, que a tributação incida apenas sobre o valor adicionado, conforme cadeia econômica de produção e consumo. Em suma, o imposto pago nas cadeias econômicas anteriores constituirá crédito que será recuperado.

Outro instituto novo e relevante inserido na reforma tributária foi o “cashback”, nomenclatura que vem do inglês, e significa, literalmente, dinheiro de volta.

Esse instrumento de política social está previsto no artigo 152-A, §9º, da PEC 45/2019, com a seguinte redação:

Art. 152-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços, que será uniforme em todo o território nacional, cabendo à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exercer sua competência exclusivamente por meio da alteração de suas alíquotas. [...] § 9º Exceção-se do disposto no inciso IV do §1º a devolução parcial, através de mecanismos de transferência de renda, do imposto recolhido pelos contribuintes de baixa renda, nos termos da lei complementar referida no caput.”

Atualmente, a Constituição prevê a desoneração de bens considerados essenciais. Na prática, o regime diferenciado de cobrança para esses produtos alcança itens consumidos pela população de baixa renda. Na reforma, é estabelecido esse tipo de “cashback”, de maneira a prever devolução de impostos para um público determinado com o objetivo de reduzir as desigualdades de renda. Busca-se é acabar com essa quantidade de alíquotas, mas realizando justiça fiscal.

Um dos pontos mais polêmicos reside na instituição do Conselho Federativo. Isto porque, para fazer a divisão dos recursos recolhidos na forma de tributos ao longo da cadeia de produção, será criado um Conselho Federativo, com 27 membros de estados e Distrito Federal.

Os municípios vão indicar também 27 representantes, dos quais 14 com base nos votos de cada município, com valor igual para todos, e 13 com base nos votos de cada cidade, considerando suas populações.

O problema cinge-se ao fato de que, para muitos estudiosos, esse modelo fere o pacto federativo, esculpido na Constituição Federal por retirar poderes dos estados e municípios.

Destarte, a competência tributária atribuída pela Constituição Federal transfere, a cada ente, a possibilidade de instituir tributo e assegurar sua autonomia de recursos financeiros.

Conforme lição de SABBAG (2020, p. 452), ao discorrer sobre competência tributária, “o poder de criar tributo é repartido entre os vários entes políticos, de modo que cada um tem competência para impor prestações tributárias, dentro da esfera que lhe é assinalada pela Constituição”.

Pela análise exposta, destaca-se manifestação no sentido de que a PEC traria prejuízo à autonomia dos Entes Federados, em tese, ferindo o princípio do pacto federativo. A análise está concentrada no parágrafo 4º do artigo 60 da Constituição, sendo relevantes para a PEC os incisos que tratam do chamado “pacto federativo” e dos “direitos e garantias individuais”. Com a extinção do Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e do Imposto sobre Serviços (ISS) elimina-se tributo de competência privativa dos Estados, Municípios e Distrito Federal. Com isto, segundo alguns, tais entes perdem sua principal fonte de arrecadação com a substituição por outro tributo a ser criado por Lei Complementar (não mais por Lei Ordinária Estadual/municipal/distrital).

## **2. NORMAS TRIBUTÁRIAS INDUTORAS E A EXTRAFISCALIDADE NA REFORMA TRIBUTÁRIA APROVADA PELO CONGRESSO NACIONAL**

É cediço que as normas jurídicas também desempenham a função de estimular, de promover comportamentos desejáveis. O ordenamento jurídico não deve ser encarado como uma instituição estanque, voltada apenas para a repressão e controle de condutas (mediante as chamadas “sanções negativas”), mas também desempenha um papel ativo na busca do bem comum, estimulando condutas desejáveis do ponto de vista do interesse público.

Normas de natureza interventiva apresentam hipóteses do exercício da função promocional do Direito, em particular quando tais normas possuem como objetivo fomentar determinada atividade econômica ou promover o desenvolvimento.

No Brasil, ante a previsão Constitucional de intervenção do Estado no domínio Econômico, por meio da intervenção indireta (e direta em casos previstos na Carta Magna), utiliza-se da indução de comportamento, como um dos meios essenciais para atingir essa finalidade. Assim, criam-se normas indutoras de condutas.

Quanto aos tributos, é consabido que estes assumem uma dimensão fiscal, sendo arrecadados pelo Estado, para custear suas despesas. Em outros termos, trata-se de fonte de receita pública empregada pelo Estado em sua atividade financeira

Nesse sentido, a aceção dos tributos enquanto principal instrumento de arrecadação correspondente exatamente à característica da fiscalidade. Aliás, “[...] a fiscalidade apresenta-se como corolário do Estado Fiscal” (SEIXAS, 2016. p. 32.).

Sobre o Estado fiscal, NABAIS (1998. p. 192-193), ensina que:

No modelo de Estado fiscal, os custos estatais serão financiados essencialmente por impostos e outros tributos, pois, por mais que tenha havido ou haja outros modelos estatais – os Estados que se autossustiveram, como o Estado absolutista, e os Estados socialistas, dos poucos ainda restantes, ou ainda Estados peculiares, como aqueles mantidos pela sua natureza (Estados sustidos pelo petróleo) ou pelos negócios (e.g. Principado de Mônaco) –, ainda assim a imensa maioria dos Estados contemporâneos são, em verdade, sustentados por impostos.

Restando evidente que a fiscalidade é a forma hodierna que os Estados encontraram para financiar seu aparato, importa, lado outro, compreender que, quando a instituição de uma espécie tributária se dá com uma finalidade que vai além da arrecadação (como é a questão tratada no presente caso), sendo indutora ou coibidora de comportamentos, estar-se-á diante de extrafiscalidade, que se cinge justamente à possibilidade de estimular condutas nos sujeitos que se quer alcançar.

Nesta situação, a principal finalidade de muitos tributos não será a de um instrumento de arrecadação de recursos para o custeio de despesas públicas, mas a de um instrumento de intervenção estatal no meio social e na economia privada.

Sobre o assunto, destacam-se os ensinamentos de Raimundo Bezerra Falcão (1981, p. 118) ao explicar a diferença entre fiscalidade e extrafiscalidade:

Considerando a tributação como ato ou efeito de tributar, ou ainda, como o conjunto dos tributos, podemos afirmar que: a) a tributação se diz fiscal enquanto objetiva retirar do patrimônio dos particulares os recursos pecuniários – ou transformáveis em pecúnia – destinados às necessidades públicas do Estado; b) tributação extrafiscal é o conceito que decorre do de tributação fiscal, levando a que entendamos extrafiscalidade como atividade financeira que o Estado desenvolve sem o fim precípua de obter recursos para seu erário, mas sim com vistas a ordenar a economia e as relações sociais, sendo, portanto, conceito que abarca, em sua amplitude, extensa gama de opções e que tem reflexos não somente econômicos e sociais, mas também políticos (...).

Oportuno também reaver as lições sobre extrafiscalidade, oriundas da Professora Regina Helena Costa (2012, p. 66):

A extrafiscalidade, por sua vez, consiste no emprego de instrumentos tributários para o atingimento de finalidades não arrecadatórias, mas, sim, incentivadoras ou inibitórias de comportamentos, com vista à realização de outros valores, constitucionalmente contemplados. O conteúdo potencial da extrafiscalidade é extremamente amplo, porquanto a Constituição da República contempla um número muito grande de valores e objetivos a que se subordina o Estado brasileiro.

Ainda neste raciocínio, Hugo de Brito Machado escreveu (2013, p. 169):

“O objetivo do tributo sempre foi carrear recursos financeiros para o Estado. No mundo moderno, todavia, o tributo é largamente utilizado com o objetivo de interferir na economia privada, estimulando atividades, setores econômicos ou regiões, desestimulando o consumo de certos bens e produzindo, finalmente, os efeitos mais diversos na economia. Aliás, registros existem da utilização do tributo, desde a Antiguidade, com a finalidade de interferir nas atividades econômicas; mas os autores em geral apontam o uso dos tributos com essa finalidade como um produto do moderno intervencionismo estatal. A essa função intervencionista do tributo dá-se o nome de função extrafiscal.

É preciso pontuar que de extrafiscalidade, representa a função social, econômica e política dos tributos. Busca, de forma consciente, estimular o comportamento dos indivíduos, sem possuir imediato efeito arrecadatório.

Apesar das diferentes acepções de extrafiscalidade, todas elas convergem para dois pontos comuns: a ausência de fins arrecadatórios (ao menos de forma imediata) e o objetivo de regular/intervir no sistema socioeconômico, mediante a modificação do comportamento dos indivíduos.

Cumpramos aqui abrir um parêntese para lembrar que, sob o aspecto histórico, após a Revolução Francesa de 1789, que consagrou os princípios da “Liberdade, Igualdade e

Fraternidade” o Estado reduziu sua participação na economia: isto refletiu em um caráter puramente fiscal dos tributos; isto é, captação de valores para possibilitar a atividade Estatal. (SCHOUERI, 2005, p. 67)

Contudo, reiteradas crises econômicas, mormente a crise de 29, bem como após a Segunda Guerra Mundial, suscitou-se novamente a necessidade da Intervenção do Estado nos âmbitos econômicos e sociais, de maneira a suprir as desigualdades sociais. Assim, culminou-se no Estado Social – Welfare State, cujo propósito volta-se à tutela do bem social.

Nesse contexto, sob influência do Estado Social, no Brasil foi promulgada a Constituição Federal de 1988 trazendo em seu bojo instrumentos de intervenção na economia com vistas ao desenvolvimento econômico e social. Exatamente neste contexto que surgem os tributos extrafiscais visando precipuamente a indução de comportamentos nos termos já estudado neste tópico.

Interessante neste ponto rememorar Alfredo Augusto Becker (1998, p. 586) que assim afirmou em sua obra Teoria Geral do Direito Tributário: "A ideia de revolução social pelo impacto dos tributos, em lugar da força das armas, começou realmente a definir-se na segunda metade do século passado”.

Superado este prévio esclarecimento, importa anotar que esta extrafiscalidade se revela em diversos escopos: não apenas na concessão de incentivos fiscais, mas também com a instituição ou majoração de tributos específicos, de forma a incentivar ou desestimular a realização de determinada conduta econômica. Alguns exemplos são o ICMS verde, o SIMPLES NACIONAL, os impostos de importação, exportação, sobre produtos industrializados e operações financeiras: todos com conotação intervencionista.

Volvendo especificamente para o ponto central deste trabalho, importa pontuar que o texto aprovado na Câmara dos Deputados altera o artigo 153 da Constituição para instituir um imposto de competência federal, com arrecadação dividida entre os demais entes federados, que recairia sobre "produção, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos termos da lei”.

Há ainda previsão de que o Imposto Seletivo poderá incidir sobre operações relativas à energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais (artigo 155, §3º da CF), bem como sobre as importações, preservando-se a isenção em caso de exportação (artigo 155, §6º, inciso I).

O relatório do texto da reforma indica que a PEC 45-A inspirou-se nas Diretivas nº 92/12/CEE e 2003/96/CEE, apontando ser comum, internacionalmente, introduzir impostos especiais sobre o consumo, devidos em razão de efeitos danosos de certos itens.

A seletividade não é estranha ao ordenamento jurídico brasileiro, porquanto já estava prevista no art. 15, §1º da Constituição de 1946 sob a forma de isenção. Também havia previsão no Código Tributário Nacional (1966) e na Constituição de 1967, sendo que em ambos os casos disciplinava apenas o IPI. Somente com o advento da Constituição de 1988 que teve sua aplicação estendida ao ICMS.

O imposto sobre produtos industrializados está previsto no art. 153 da Constituição de 1988: “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 (...)”.

Veja que, pela regra estampada no texto constitucional, a escolha se dá pelo critério da “essencialidade”; ou seja, há uma vinculação da carga tributária ao grau de essencialidade do produto tributado. Por esse critério, quanto mais essencial o produto, menor será a alíquota incidente. Em contrapartida, quanto mais supérfluo, maior será a alíquota. Assim, um bem considerado “essencial” sofrerá incidência suave ou nula, enquanto bens considerados “não essenciais” poderão sofrer incidência mais gravosa.

A essencialidade, como ensina Aliomar Baleeiro (1977, p. 70):

*"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".*

Apesar deste critério prevalente no ordenamento jurídico, de seletividade em função da essencialidade, observa-se que a PEC nº 45/2019, que se apresenta como instrumento veiculador da reforma tributária, propõe a criação de um imposto como meio de desestimular determinados comportamentos (justamente a função extrafiscal), e não apenas produtos industrializados, como era a lógica da seletividade e da base tributária do IPI. Ou seja, a partir deste texto, a lógica consiste em onerar o consumo porque ele precisa ser desencorajado, abandonando-se os objetivos do IPI de tributar conforme a essencialidade de cada produto. O imposto seletivo, portanto, afasta-se do critério da essencialidade do produto/serviço para o cidadão, assentando-se nos prejuízos por ele causados às pessoas e ao meio ambiente.

Apesar do giro conceitual, o fato que a seletividade contemplada no texto da reforma tributária, aprovado pelo Congresso Nacional, amolda-se perfeitamente ao conceito de extrafiscalidade, à medida que busca, a partir de normas tributárias, estabelecer mecanismos indutores de comportamentos almejados.

### **3. SELETIVIDADE SOB A ÓTICA DA ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO**

Conforme explorado nas linhas acima, o tratamento dado pela PEC 45 ao imposto seletivo, cinge-se à oneração tributária de produtos, dadas suas características de afetação à saúde e ao meio ambiente. Esta previsão funda-se em atributos denominados externalidades negativas, conceito oriundo da economia.

Neste passo, este trabalho volta-se para compreensão dos elementos da análise econômica do direito (AED) que bem explicam a escolha do legislador pela previsão do mecanismo da seletividade.

Com efeito, pode-se compreender a Análise Econômica do Direito - AED como a utilização de recursos e conhecimentos das Ciências Econômicas para a compreensão dos efeitos da criação e aplicação de regras jurídicas.

Como observa Carvalho (2006, p. 81/88), a “Análise Econômica do Direito decorre de um conhecimento interdisciplinar que busca “desenvolver ferramentas epistemológicas não originalmente disponíveis na Ciência Jurídica ou na Ciência da Economia”. Ou seja, surge como uma reação à ideia de que o direito deveria ser compreendido completamente de maneira autônoma e apenas com base em precedentes do passado, propondo-se uma extensão desta perspectiva à realidade social, especificamente no que se refere aos impactos das normas propostas ou vigentes.

Conforme o conceito proposto por Nicholas Mercurio e Steven G. Medema na obra “*Economics and the law: from Posner to postmodernism and beyond*” (MERCURIO, 2006, p.1)), a Análise Econômica do Direito pode ser compreendida como a aplicação da teoria econômica (em especial da Microeconomia e alguns conceitos básicos da Economia do Bem-Estar) no exame da formação, estrutura, processos e impacto econômico do Direito e das normas jurídicas.

Uma das principais características da análise econômica do Direito, consiste em concentrar o exame das normas jurídicas exclusivamente nas suas consequências. Leis e decisões judiciais são importantes não por possuírem um valor em si, mas pelos efeitos causados em relação ao grupo

que pretendem atingir – ou que atingem não intencionalmente. Isto significa que a análise econômica do direito busca analisar os efeitos da norma sobre os indivíduos, verificando se ela atinge sua função ou não logra êxito enquanto instrumento de regulação social, abrindo espaço para a reflexão e formulação de novos arranjos institucionais que sejam dotados de um maior grau de eficácia social.

Para tanto, são utilizadas categorias e instrumentos teóricos da economia para análise do Direito, em especial para o exame da formação e dos efeitos das normas jurídicas (RIBEIRO; GALESKI, 2009, p. 53).

Ao se utilizar a Análise Econômica do Direito como método, é necessário definir alguns pressupostos conceituais, sendo um desses conceitos o de *homo economicus*, ou seja, a ideia de que o indivíduo se mostra como maximizador de seus interesses pessoais, o que significa afirmar que pessoas reagem a incentivos externos com o objetivo de aumentar o nível de satisfação de seus interesses. Neste vértice, o sujeito na Análise Econômica do Direito só age quando provocado pela perspectiva de um ganho, de aumento de seu conjunto de bens resultando na expectativa como resultado da conduta individual um benefício maior do que o custo daquela conduta (LARA, 2008, p.12).

Neste passo, para a aplicação da AED, as normas jurídicas são consideradas incentivos e concebidas como um preço, interferindo nos comportamentos dos indivíduos de acordo com as vantagens ou desvantagens que impõem. Nesse sentido, os indivíduos respondem às normas jurídicas e sua respectiva sanção, as quais são processadas como um preço: “ao tomar o comando normativo como um preço, o receptor da norma automaticamente, por ser racional, avalia a relação entre custo e benefício da conduta que poderia vir a praticar” (GONÇALVES; RIBEIRO, 2013, p. 82/83).

Arthur C. Pigou, economista inglês que desenvolveu importantes trabalhos na área da Economia e das Finanças Públicas no início do século XX, examinou os efeitos regulatórios dos tributos em sua obra clássica “*The Economics of Welfare*”, cuja primeira edição é de 1920.

Em seu trabalho, Pigou desenvolveu (mesmo não adotando tal nomenclatura) a noção de “externalidades”, sobretudo as externalidades negativas (a exemplo da poluição ambiental), que representam falhas ou imperfeições no mecanismo de mercado derivadas da ação de um ou mais agentes econômicos que afetam outros indivíduos/agentes econômicos que não escolheram participar de tal ação, impondo-lhes custos ou benefícios, mas sem qualquer medida de caráter

compensatório. No caso de uma externalidade negativa, a proposta de Pigou é que os custos decorrentes da externalidade sejam compensados pelo agente causador, por meio da intervenção estatal (PIGOU, 1932, p. 134). Neste sentido, André Folloni (2012, p. 259) ensina:

A produção privada de bens de consumo ou de serviços pode gerar efeitos danosos que, por sua vez, geram custos. Como esses custos são, em certo sentido, marginais em relação à produção e de verificação, muitas vezes, posterior, não compõem o preço do bem produzido. Esse custo ficará, então, diluído como custo de uma parcela da sociedade que pode não ter lucrado diretamente com a produção do bem, nem o utilizado diretamente para satisfação de suas necessidades. Um custo da produção e do consumo que não é arcado apenas por quem produz e consome, mas que se espalha para o entorno em que se insere. Um custo, muitas vezes, sequer razoavelmente previsto, porque se pode manifestar muito depois e pode ser percebido apenas com a evolução do pensamento e da ciência. Por outro lado, é possível que a produção ou o consumo gerem efeitos, talvez inesperados, indesejados ou imprevisíveis, positivos para o ambiente socioambiental em que se inserem. É a 'economia externa'. Tanto deseconomia quanto economia externa são efeitos da produção e do consumo sobre o ambiente socioeconômico-ambiental em que se inserem. Efeitos que podem ser positivos ou negativos, mas são, em sentido estrito, externos à produção e ao consumo: são externalidades, positivas ou negativas.

A autora portuguesa Maria Garcia (2007, p. 174), abordando o pensamento de Pigou, destaca que:

Como os indivíduos não atribuem um valor ao custo social marginal (as externalidades têm custo zero) um valor correspondente ao seu preço e que deve ser pago por quem dele beneficia, o Estado tem de intervir atribuindo e cobrando-lhes um preço

Uma das formas pelas quais tal externalidade pode ser “internalizada” é por meio da imposição de tributos de caráter regulatório (daí a denominação “*pigouvian tax*”). Nesse sentido, Pigou contribuiu sobremaneira para o estudo dos tributos regulatórios (e da tributação indutora de maneira geral), já que suas proposições são fundantes para a formulação da teoria da regulação, das falhas de mercado e do uso da tributação como mecanismo de intervenção econômica.

Sob essa perspectiva, Pigou, embora recebendo críticas, defendia que o Estado deveria instituir um imposto incidente sobre a atividade produtora de externalidades negativas, equivalente ao dano social produzido, funcionando com instrumento capaz de corrigir a falha de mercado e influenciar, diretamente (MONTERO, 2014, p. 128/129).

É preciso neste ponto lembrar que a externalidade positiva, não recompensando seu produtor, pode não motivar à prática de interesse coletivo. Já no caso da negativa, o Estado deve intervir para que se internalizem os custos no processo, no sentido de que arque com tais custos

aquele que os gerou, e não a coletividade. Assim, computados os custos da prática negativa nos preços dos produtos, espera-se que a demanda por estes diminua, chegando-se a um novo ponto de equilíbrio (SCHOUERI, 2005, p. 236): este é exatamente o sentido a seletividade prevista na PEC 45 que fora aprovada pelo Congresso Nacional, à medida em que tem como objetivo principal onerar determinados produtos para desestimular o consumo de bens que impactam negativamente a saúde e ao meio ambiente.

Sob este ponto de vista e referencial utilizado neste trabalho, cabe ao Estado impedir ou inibir tais externalidades, valendo-se de instrumentos como a tributação, para proteger pessoas e ambiente.

## **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Depois de 30 (trinta) anos de discussão, a Câmara dos deputados aprovou, no dia 07 de julho, a primeira fase da reforma tributária.

Observou-se que o propósito maior da proposta consiste em simplificar o sistema tributário brasileiro e reformular a tributação sobre o consumo, mediante a unificação e uniformização da incidência sobre bens e serviços.

Segundo o texto, cinco tributos serão substituídos por dois Impostos sobre Valor Agregado (IVAs) — um gerenciado pela União, e outro com gestão compartilhada entre estados e municípios: Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS): com gestão federal e unificação do IPI, PIS e Cofins. Imposto sobre Bens e Serviços (IBS): com gestão compartilhada estados e municípios e unificação do ICMS (estadual) e ISS (municipal).

Um dos grandes destaques no projeto da reforma aprovada pelo Congresso foi criação de um Imposto sobre Valor Agregado – IVA, que é a metodologia adotada há muitos anos em diversos países do mundo, que traz previsão segundo a qual a tributação deve incidir apenas sobre o valor adicionado, conforme cadeia econômica de produção e consumo.

Em que pese a relevância dos temas exarados no bojo do texto da Reforma Tributária, o trabalho fincou olhar para seletividade que foi estabelecida como mecanismo de extrafiscalidade.

Com efeito, observou-se que, a quando a tributação é utilizada pelo Estado para regular a economia, atribui-se aos tributos uma função extrafiscal, pois seu objetivo é diverso da mera arrecadação de receitas, compreendida como a função fiscal dos tributos. Ocorre que a

extrafiscalidade pode também ser utilizada como instrumento de promoção de outros objetivos socioeconômicos constitucionalmente previstos.

De acordo com o estudado, as normas tributárias indutoras representam um gênero da extrafiscalidade, cujo traço distinto é a função atribuída a tais normas, qual seja, a de induzir, de regular, de estimular (ou desestimular) o comportamento dos agentes e intervir no sistema socioeconômico.

A indução econômica via tributação manifesta-se através de técnicas de incentivos ou desincentivos voltadas à modificação do comportamento dos indivíduos em atendimento a determinadas finalidades e objetivos elencados pelo Estado.

No caso do texto da reforma tributária aprovada pelo Congresso Nacional, foi criado um instrumento denominado de seletividade, atrelado à criação de um imposto como meio de desestimular determinados comportamentos (justamente a função extrafiscal), e não apenas produtos industrializados, como era a lógica da seletividade e da base tributária do IPI. Ou seja, a partir deste texto, a lógica consiste em onerar o consumo porque ele precisa ser desencorajado, abandonando-se os objetivos do IPI de tributar conforme a essencialidade de cada produto. O imposto seletivo, portanto, afasta-se do critério da essencialidade do produto/serviço para o cidadão, assentando-se nos prejuízos por ele causados às pessoas e ao meio ambiente.

O imposto seletivo, portanto, afasta-se do critério da essencialidade do produto/serviço para o cidadão, assentando-se nos prejuízos por ele causados às pessoas e ao meio ambiente.

Apesar do giro conceitual, fato é que a seletividade contemplada no texto da reforma tributária, aprovado pelo Congresso Nacional, amolda-se perfeitamente ao conceito de extrafiscalidade, à medida que busca, a partir de normas tributárias, estabelecer mecanismos indutores de comportamentos.

Esta seletividade como reflexo da extrafiscalidade adotada no bojo do projeto veiculador da reforma pode e deve ser lida (como se fez ao longo deste trabalho), à luz da Análise Econômica do Direito. Com efeito, a AED trata-se de um método de aplicação dos conceitos derivados da teoria econômica para examinar e propor soluções para diferentes problemas jurídicos, examinando formação, estrutura, processos e impacto econômico do Direito e das normas jurídicas, e como elas influenciam o sistema socioeconômico. Para tanto, faz usos de diferentes conceitos advindos, sobretudo, da Microeconomia e da Economia do Bem-Estar, tais como: escassez, custos de oportunidade, escolha racional, equilíbrio e eficiência econômica.

Dentre os conceitos utilizados pela análise econômica do direito, ganha destaque a tributação pigouviana que, em síntese, propõe que quem produz as externalidades negativas deve sofrer tributação punitiva, inibitória. Não por meio de qualquer tributo, mas de um tributo diferenciado dos demais cuja finalidade não é a arrecadatória, mas extrafiscal.

Nisto, então, consistiu a conclusão deste trabalho: a seletividade prevista na PEC 45 aprovada pelo Congresso Nacional, afigura-se como um mecanismo de extrafiscalidade e pode ser analisada à luz do conceito de externalidade negativa, tributação pigouviana, à medida em que tem como objetivo principal onerar determinados produtos para desestimular o consumo de bens que impactam negativamente a saúde e ao meio ambiente.

Sob este ponto de vista e referencial utilizado neste trabalho, cabe ao Estado impedir ou inibir tais externalidades, valendo-se de instrumentos como a tributação, para proteger pessoas e ambiente.

## REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**, 9ª Edição, Rio de Janeiro, Forense, 1977.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei nº. 45 de 2019. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências**. Brasília, Câmara dos Deputados, 2019. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>. Acesso em: 03 jul. 2023.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Diário Oficial da União. Brasília, DF, 05 de outubro de 1988. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/legislacao/constituicao-federal>. Acesso em: 19 de julho de 2023.

CARVALHO, Cristiano. **Deveres Instrumentais e Custos de Transação**. In: CONGRESSO DO IBET,III, 2006. São Paulo: Noeses, 2006.

COASE, Ronald. **O problema do custo social**. Tradução Francisco Kümmel F. Alves e Renato Vieira Caovilla. *the latin american and Caribbean Journal of legal studies*, v. 3, n. 1, article 9, p. 1-36, 2008. Disponível em: <http://services.bepress.com/lacjls/vol3/iss1/art9/>. Acesso em: 28 jul. 2023.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Tributária** - 4. ed - São Paulo: Malheiros Editores LTDA, 2012.

FALCÃO, Raimundo Bezerra. **Tributação e mudança social**. Rio de Janeiro: Forense, 1981.

FOLLONI, André. **Sustentabilidade, tributo e o art. 3º do Código Tributário Nacional**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, n. 105, p. 259, jul. 2012.

GALESKI JR., Irineu. **A análise econômica do direito e a repetição do indébito tributário**. 2008. 230 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Curitiba, 2008.

GARCIA, Maria da Gloria F.P.D. **O lugar do direito na proteção do ambiente**. Coimbra: Editora Edições Almedina, 2007.

LARA, Fabiano Teodoro de Rezende. A Análise Econômica do Direito como método e disciplina. **E-civitas Revista Científica do Departamento de Ciências Jurídicas, Políticas e Gerenciais do UNI-BH**. Belo Horizonte, vol. I, no 1, nov-2008. ISSN: 1984-2716. Disponível em: [www.unibh.br/revistas/ecivitas](http://www.unibh.br/revistas/ecivitas). Acesso em: 03 jul. 2023

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 34 a Edição. São Paulo: Malheiros, 2013.

MERCURO, Nicholas; Steven G. Medema. **Economics and the law: from Posner to postmodernism and beyond**. 2. ed. New Jersey: Princeton University Press, 2006.

MONTERO, C. E. P. **Tributação ambiental: reflexões sobre a introdução da variável ambiental no sistema tributário**. São Paulo: Saraiva, 2014.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. 1. ed. Coimbra: Livraria Almedina, 1998.

PIGOU, Arthur C. **The Economics of Welfare**. 4. ed. London: Macmillan, 1932.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras em Matéria Ambiental**. In: TÔRRES, Heleno Taveira. (Org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005.

SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro. **Tributação, Finanças Públicas e Política Fiscal: uma análise sob a óptica do Direito e Economia**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.

VASQUES, Sérgio. **Os impostos do pecado: o tabaco, o álcool, o jogo e o fisco**. Coimbra: Almedina, 1999.