

INSTITUTO BRASILEIRO DE ENSINO, DESENVOLVIMENTO E PESQUISA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO *STRICTO SENSU* EM DIREITO
MESTRADO EM DIREITO CONSTITUCIONAL

PEDRO HENRIQUE DO NASCIMENTO GRAVINA JOB

NORMAS TRIBUTÁRIAS INDUTORAS NOS MUNICÍPIOS BRASILEIROS:
Perspectivas pós-reforma tributária (Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023)

BRASÍLIA-DF

2025

PEDRO HENRIQUE DO NASCIMENTO GRAVINA JOB

NORMAS TRIBUTÁRIAS INDUTORAS NOS MUNICÍPIOS BRASILEIROS:
Perspectivas pós-reforma tributária (Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023)

Dissertação apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito Constitucional, pelo Programa de Pós-Graduação em Direito do Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa - IDP.

Orientador: Prof. Dr. Celso de Barros Correia Neto

BRASÍLIA-DF

2025

Código de catalogação na publicação – CIP

J62 Job, Pedro Henrique do Nascimento Gravina

Normas tributárias indutoras nos municípios brasileiros: perspectivas pós-reforma tributária (emenda constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023) / Pedro Henrique do Nascimento Gravina Job. — Brasília: Instituto Brasileiro Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa, 2025.

170 f.

Orientador: Prof. Dr. Celso de Barros Correia Neto

Dissertação (Mestrado Acadêmico em Direito Constitucional) — Instituto Brasileiro Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa – IDP, 2025.

1. Reforma - Direito tributário - Brasil. 2. Economia comportamental. 3. Extrafiscalidade. I. Título

CDDir 341.393

AGRADECIMENTOS

Ao Deus Uno e Trino e à Virgem Maria;

A minha amada esposa Isadora e aos nossos filhos: Caio César, José Eduardo, Maria Eduarda e Luís Antônio, que me recordam a todo instante quem eu sou chamado a ser;

Aos meus pais Nei e Elizabeth e a minha irmã Maria Eduarda, cujo sangue corre em minhas veias e em meu coração, e a todos os demais membros da minha família;

Ao Professor Celso de Barros Correia Neto, com cuja brilhante inteligência só rivaliza o bom humor fino e oportuno em sala de aula: sua orientação precisa e dedicada fez absolutamente toda a diferença nesse aventurar-se que é o ingresso na pesquisa acadêmica;

Aos Professores Tiago Conde e Clara Mota, cujos conselhos valiosos contribuíram com o avanço do trabalho e seu amadurecimento;

Aos meus demais professores e colegas de turma no IDP, a quem devo todos os diálogos e questionamentos sobre a metodologia, as possibilidades e as surpresas próprias da pesquisa em Mestrado; e

Aos amigos e colegas da Secretaria Municipal de Economia de Cuiabá-MT, órgão a cujos quadros tenho a honra de pertencer e em cujo palco se desenrola a narrativa que dá sentido aos meus esforços profissionais e intelectuais.

RESUMO

A Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023 inaugura um sistema de tributação sobre o consumo essencial e substancialmente distinto de todas as feições anteriormente assumidas. Dentre suas inúmeras consequências para a dinâmica financeira e tributária dos entes subnacionais, destaca-se a proibição de se concederem incentivos fiscais de tributos sobre o consumo por via infraconstitucional, o que representa uma inequívoca – ainda que constitucionalmente aceitável – restrição à autonomia desses entes. Como consequência dessa futura limitação, investigam-se, portanto, as alternativas normativas e administrativas à disposição dos municípios brasileiros para se produzirem os efeitos próprios das normas tributárias indutoras na busca do efetivo e pleno exercício de suas competências constitucionais e da promoção do desenvolvimento econômico e social a partir da vigência das normas da Emenda. Para isso, apresentam-se os conceitos básicos da análise estrutural do Direito, bem como de sua caminhada em direção a uma análise funcional e ao consequente desenvolvimento sobre a função promocional do Estado. Trabalham-se os fenômenos da extrafiscalidade e da intervenção sobre o domínio econômico, especificando-se as normas tributárias indutoras nas figuras dos incentivos fiscais e das subvenções diretas. Analisam-se detalhadamente algumas das inéditas disposições constitucionais afetas ao tema, apresentando-se possíveis consequências para o equilíbrio financeiro dos entes subnacionais e suas implicações jurídicas, especificamente no campo do respeito à autonomia federativa. Geram-se, por fim, conclusões acerca do leque de alternativas à mão dos municípios para o exercício de funções indutoras no pós-reforma: com certos limites, o uso dos tributos patrimoniais; e, em perspectiva mais ampla e promissora, o uso das subvenções diretas, aplicadas sob um modelo atual, eficiente e harmonizado com as políticas públicas, bem como de instrumentos jurídicos ligados à promoção de uma cultura de conformidade fiscal, como medidas de incentivo à cooperação e estratégias de comunicação construídos à luz da Economia Comportamental. Recomenda-se a substituição dos incentivos fiscais de ISS por subvenções diretas e a pronta adoção de programas de conformidade.

Palavras-chave: Promocional. Reforma. Incentivos. Subvenções. Economia Comportamental.

ABSTRACT

Constitutional Amendment No. 132, of December 20, 2023, introduces a system of taxation on consumption that is essentially and substantially distinct from any form previously adopted. Among its numerous consequences for the financial and tax dynamics of subnational entities, the prohibition on granting fiscal incentives on consumption taxes by subconstitutional law stands out, representing an unequivocal – albeit constitutionally acceptable – restriction on the autonomy of these entities. Consequently, the normative and administrative alternatives available to Brazilian municipalities to achieve the effects characteristic of incentive-providing tax rules, in the pursuit of the effective and full exercise of their constitutional competencies and the promotion of economic and social development, once the Amendment's rules take effect, are therefore investigated. To this end, the basic concepts of the structural analysis of Law are presented, as well as its shift towards a functional analysis and the subsequent development regarding the promotional function of the State. The phenomena of extrafiscality (using taxes for non-revenue purposes) and intervention in the economic domain are addressed, detailing incentive-providing tax rules in the forms of fiscal incentives and direct subsidies. A detailed analysis is conducted on some of the novel constitutional provisions pertaining to the subject, presenting potential consequences for the financial balance of subnational entities and their legal implications, specifically regarding respect for federative autonomy. Finally, conclusions are drawn regarding the range of alternatives available to municipalities for implementing incentive mechanisms post-reform: with certain limits, the use of property taxes; and, from a broader and more promising perspective, the use of direct subsidies, applied under a current, efficient model harmonized with public policies, as well as legal instruments aimed at promoting a culture of tax compliance, such as compliance programs and communication strategies designed in light of Behavioral Economics. It is advisable to substitute ISS tax incentives with direct subsidies and to ensure the immediate implementation of compliance programs.

Keywords: Promotional. Reform. Incentives. Subsidies. Behavioral Economics.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
1.1 Justificativa	12
1.2 Tema, pergunta de pesquisa e hipótese	13
1.3 Objetivos geral e específicos	13
1.4 Metodologia	14
1.5 Estrutura dos capítulos	16
2 FUNÇÃO PROMOCIONAL DO DIREITO, EXTRAFISCALIDADE, E INDUÇÃO DE COMPORTAMENTOS	18
2.1 O papel do Estado: análise estrutural e análise funcional do Direito	19
2.1.1 Sobre uma análise estrutural	19
2.1.2 Sobre uma análise funcional	28
2.2 O direito como promotor de condutas	33
2.2.1 O direito sancionador e o direito premial	35
2.2.2 Intervenção sobre o domínio econômico e norma indutora	36
2.3 A norma tributária em sua função indutora	40
2.3.1 Extrafiscalidade em sentido amplo e em sentido estrito	43
2.3.2 Sobre as subvenções diretas e os incentivos fiscais	44
2.3.2.1 Traços fundamentais.....	44
2.3.2.2 Comparações.....	46
2.4 Uma síntese necessária	52
3 A EC 132/23: UM IVA SEM INCENTIVOS FISCAIS INFRACONSTITUCIONAIS E QUASE NEUTRO	54
3.1 A arquitetura de normas indutoras na EC 132/32	55
3.1.1 Uma neutralidade mitigada	55
3.1.2 Normas indutoras: extrafiscalidade e intervenção sobre o domínio econômico na EC nº 132/23	60
3.1.2.1 Regimes diferenciados e específicos: política contra a regressividade.....	63

3.1.2.2 <i>Cashback</i> : tecnologia contra a regressividade.....	67
3.1.2.3 Um aceno à fiscalidade: isenções quase sem crédito.....	72
3.2 Pelo fim da guerra fiscal: a proibição aos incentivos por via infraconstitucional.....	74
<i>3.2.1 Algumas consequências da supressão de autonomia para a concessão de incentivos fiscais: plano normativo.....</i>	<i>80</i>
<i>3.2.2 Algumas consequências da supressão de autonomia para a concessão de incentivos fiscais: plano econômico</i>	<i>82</i>
3.3 O novo pacto federativo: uma evolução ou uma crise?.....	85
<i>3.3.1 As alíquotas do IBS: possibilidades e limites.....</i>	<i>86</i>
<i>3.3.2 Estudos de impacto: alíquotas, arrecadação e efeitos regionais.....</i>	<i>87</i>
<i>3.3.3 Federalismo sob tensão: revisitar a autonomia municipal?.....</i>	<i>92</i>
4 PERSPECTIVAS PARA A INDUÇÃO DE COMPORTAMENTOS NO ÂMBITO MUNICIPAL NA ERA DO IBS.....	98
4.1 Para contextualizar: uma sumarização e propósitos do capítulo.....	98
4.2 Estado desenvolvimentista ou regulador?.....	100
4.3 IPTU e ITBI: progressividade, extrafiscalidade e indução de comportamentos.....	104
<i>4.3.1 Progressividade e extrafiscalidade no ITBI: um caminho ainda estreito.....</i>	<i>105</i>
<i>4.3.2 Progressividade e extrafiscalidade no IPTU: uma tendência contemporânea.....</i>	<i>108</i>
4.4 Subvenções diretas: rumo à efetividade interventiva.....	111
<i>4.4.1 O espaço de atuação estatal no desenvolvimento local.....</i>	<i>113</i>
<i>4.4.2 Um controle prático e efetivo.....</i>	<i>115</i>
<i>4.4.3 A possibilidade de apropriação de experiências internacionais.....</i>	<i>123</i>
<i>4.4.3.1 Um caso particular: subvenções para fomento em P&D.....</i>	<i>131</i>
<i>4.4.4 Uma breve e necessária síntese.....</i>	<i>136</i>
4.5 Induzindo comportamentos: nudging e conformidade fiscal à vista.....	138
<i>4.5.1 Alguns traços presentes nos programas atuais.....</i>	<i>143</i>
<i>4.5.2 Comunicação direta Fisco-contribuinte: Nudging.....</i>	<i>146</i>
<i>4.5.3 Comunicação social Fisco-contribuinte: estratégias.....</i>	<i>150</i>
<i>4.5.4 Outra breve e necessária síntese.....</i>	<i>152</i>

5 CONCLUSÕES.....154

REFERÊNCIAS.....160

1 INTRODUÇÃO

No ano de 2023, o Brasil testemunhou um fenômeno dos mais impactantes possíveis para a vida constitucional de uma nação: a reforma tributária mais extensa, complexa e desafiadora da história da República.

Entremeada por inúmeras polêmicas – em termos técnicos, econômicos, jurídicos e, principalmente, políticos – a chamada reforma tributária (Emenda Constitucional nº 132, de 2023) inaugurou novos e disruptivos paradigmas no sistema tributário nacional. E isso significa, pela sua natureza literalmente revolucionária – na acepção mais radical da palavra –, o arrastamento imediato de todos os setores da economia, ainda que em graus distintos, para adaptarem-se aos seus mecanismos e lógicas, num verdadeiro movimento “gravitacional” de máxima magnitude.

Em meio às incontáveis matérias para desenvolvimento de pesquisa que poderiam – e podem – ser extraídas dessa nova arquitetura tributária, encontra-se a polêmica impossibilidade de os entes subnacionais estabelecerem incentivos fiscais para os tributos sobre consumo – agora reunidos sob o IBS/CBS. Nisso, há ainda especificidades assinaladas para os estados e para os municípios, e é para esses últimos que são voltados os olhares na presente pesquisa: a forma como vão adaptar-se, especificamente, a essa nova limitação é a faísca de indagação que orienta as demais estruturas deste trabalho.

No campo em que a Filosofia do Direito encontra-se com o Direito Tributário, há décadas são produzidas pesquisas teóricas acerca do papel do Estado no encorajamento/desencorajamento de comportamentos – para além do mero binômio proibição/permissão. Esse estudo densifica-se e toma corpo em estudos sobre as normas tributárias indutoras, tema umbilicalmente ligado à função promocional que o Estado tem progressivamente assumido, particularmente a partir do pós-guerra. Juntamente com os estudos sobre desenvolvimento das nações e com o surgimento do chamado Estado do Bem-Estar Social, a atuação estatal – e, juntamente com ela, o aprimoramento da dogmática jurídica relacionada – aprofundou-se e passou a compreender estruturas, objetivos e funções tais quais os estudos mais clássicos e filo-liberais passaram a não mais dar conta, ao menos de maneira efetiva e aderente à realidade.

Para analisar-se, portanto, com o devido olhar científico o tratamento concedido aos incentivos fiscais dos tributos sobre o consumo para os entes subnacionais – particularmente os municípios – no Brasil pós-Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023, é necessária a construção de uma base conceitual, sobre a qual se leiam os dispositivos pertencentes à emenda

constitucional e à legislação complementar relacionada. Com tal ferramental teórico-analítico, torna-se possível pensar a política fiscal-tributária e a gestão tributária do município dentro do enquadramento proposto, enquanto se faz um esforço conceitual e intelectual para adaptar as categorias normativas à disposição do legislador e do gestor aos fundamentos da função promocional do Estado e às balizas constitucionais e legais impostas pela Reforma Tributária da Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023.

1.1 Justificativa

A introdução da atual reforma tributária no ordenamento jurídico brasileiro via Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023, provavelmente foi o evento normativo mais impactante dos últimos anos. Poucos temas da vida pública possuem um grau de capilaridade e interpenetração semelhante àquele da tributação – ainda que a reforma verse, basicamente, sobre o consumo.

Considerando-se todo o espectro de mudanças trazidas pela reforma, seria natural que o dispositivo que a introduz previsse um período largo de transição, pois até os dispositivos legais mais cuidadosamente redigidos e os sistemas mais detalhadamente planejados precisam passar pela prova de fogo da vida prática, que se concretiza no cotidiano de milhões de operações submetidas às hipóteses de incidência dos tributos sobre o consumo.

Em meio a todas as novas disposições e suas consequências para os próximos anos, decidimos destacar algumas daquelas direcionadas aos municípios brasileiros, que, doravante, passarão a não mais poder – assim como os estados – conceder benefícios (incentivos) fiscais por meio dos tributos sobre o consumo. Assistiu-se também à criação do FNDR para dotar os estados (porém não os municípios) de ferramentas de compensação para estimular o desenvolvimento regional. A gravidade da situação não é desprezível: ainda hoje, os efeitos extrafiscais no âmbito municipal (indutores de comportamento e de intervenção sobre o domínio econômico) são obtidos por meio da concessão de incentivos fiscais de iniciativa dos municípios. Há, ainda, um fator complicador: embora tenham sido previstos, na EC 132/23, mecanismos de compensação para os incentivos fiscais outrora concedidos no âmbito do ICMS, isso não ocorreu com o ISS, principal tributo no âmbito municipal.

Considerando o fato de que, a partir de 2029, ambos os impostos (ICMS e ISS) começarão o seu processo de extinção (bem como os respectivos benefícios fiscais) e substituição definitiva pelo IBS/CBS, torna-se necessário estudar com mais profundidade como se dará o fenômeno da extrafiscalidade, no âmbito das normas de indução sobre o domínio econômico, para que sejam oferecidas aos municípios ferramentas normativas efetivas e conformes à nova – e bem como à antiga – arquitetura constitucional, tanto formal quanto materialmente.

1.2 Tema, pergunta de pesquisa e hipótese

O tema que se estuda são as normas tributárias indutoras nos municípios brasileiros e suas perspectivas pós-Reforma Tributária (Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023).

A pergunta/problema de pesquisa propõe-se sob o seguinte questionamento: com a proibição de os entes subnacionais instituírem incentivos fiscais para tributos sobre o consumo, em que condições poderá ser exercido o efeito das normas tributárias indutoras para a promoção do desenvolvimento dos municípios pós-Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023?

A hipótese que se aventa é que, com a impossibilidade de se editarem normas veiculadoras de benefícios fiscais no âmbito da tributação sobre o consumo pelos entes subnacionais, os municípios precisarão encontrar soluções alternativas para exercerem plenamente suas competências constitucionais e promoverem seu desenvolvimento econômico e social a partir da vigência das normas da Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023.

1.3 Objetivos geral e específicos

O objetivo geral da pesquisa é identificar por que meios e em que medida poderá ser exercida a indução de comportamentos por meio das normas tributárias indutoras e suas alternativas, no âmbito municipal, após a proibição de concessão de incentivos fiscais nos tributos sobre o consumo, pela Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023.

Como objetivos específicos, listam-se: i) apresentar e situar os conceitos de análise estrutural e funcional do direito; função promocional do direito; e extrafiscalidade e normas tributárias indutoras, no recorte da indução de comportamentos e da intervenção sobre o domínio econômico; ii) analisar a estrutura da Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023

e da legislação complementar decorrente no recorte dos incentivos fiscais e nos instrumentos de indução de comportamento nela previstos, destacando suas consequências para os municípios; e iii) discutir e detalhar possibilidades normativas capazes de aparelhar os municípios com instrumentos administrativos, financeiros e tributários de indução de comportamentos que respeitem o figurino constitucional pós-Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023.

1.4 Metodologia

Por meio de um percurso metodológico composto por revisão da literatura especializada e análise documental, pretende-se, com uma pesquisa de natureza qualitativa, responder à pergunta proposta. Para tal, propõem-se alcançar os objetivos específicos elencados na seção anterior.

A estrutura geral da pesquisa compõe-se de três elementos distintos, porém conectados, e cada um deles se consubstancia em um dos capítulos do desenvolvimento. Em uma descrição resumida, trata-se, primeiramente, da apresentação dos conceitos basilares sobre a comparação entre uma análise estrutural e uma análise funcional do Direito, o que dá ensejo e introduz a ideia de função promocional do Estado. Esses permitem apresentar definições e comentários sobre os conceitos de “incentivos fiscais” e “subvenções diretas”, instrumentos concretos que se amoldam perfeitamente aos objetivos e propósitos concernentes ao exercício de uma função estatal promocional. Em seguida, abordam-se os dispositivos da Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023 que promovem efeitos indutores e cujo estudo interessa, no recorte de estudo concernente aos municípios brasileiros, ao planejamento e à execução de estratégias normativas coerentes com os novos pilares do ordenamento jurídico nacional. Por fim, estudam-se as próprias realidades municipais, no âmbito da indução de comportamentos mediante o uso de normas tributárias indutoras e de suas alternativas.

O referencial teórico baseia-se em dois campos distintos da literatura jurídica, cada qual baseado em uma revisão bibliográfica particular: no primeiro, os fundamentos põem-se sobre a doutrina acerca das funções estrutural e funcional do Estado (e do Direito), bem como a função promocional do Estado, em contraposição à figura tradicionalmente sancionadora delineada pelo positivismo jurídico clássico. Utilizam-se, então, predominantemente as ideias de Norberto Bobbio e Hans Kelsen, mais próximas de uma vertente filosófica do Direito,

No segundo campo, a análise se especifica em direção aos instrumentos jurídicos propriamente ditos, cuja origem repousa sobre os fenômenos da extrafiscalidade e das normas tributárias indutoras, bem como algumas definições e traços componentes dos incentivos fiscais e das subvenções diretas. Traça-se, ainda, um breve estudo comparativo entre esses últimos, cujos resultados servem de baliza para as conclusões em concreto a serem formuladas quando da análise das possibilidades normativas para os municípios no contexto da pesquisa. Para este componente do referencial teórico, faz-se uma revisão bibliográfica de autores de referência nos temas escolhidos, como Luís Eduardo Schoueri, Eros Roberto Grau e Celso de Barros Correia Neto.

Em uma segunda fase da pesquisa, adota-se uma revisão de literatura – agora baseada, notavelmente, em artigos sobre temas específicos em Economia, devidamente apropriados ao discurso jurídico – aliada à análise documental legislativa, com viés qualitativo: analisa-se, então, o texto da Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023, bem como o da legislação complementar pertinente¹, dentro do recorte das normas que influenciarão o exercício das funções indutoras para os municípios brasileiros após o início da sua vigência. Questionam-se, ainda, algumas consequências dessas disposições para a manutenção do efetivo equilíbrio do pacto federativo. Aqui, assumem papel relevante os próprios textos normativos, lidos à luz da literatura relacionada ao referencial teórico apresentado anteriormente.

Por fim, de posse dos limites constitucionais e complementares impostos pelo legislador nacional e tomando-se consciência das consequências afetas ao recorte de estudo, investigam-se e apresentam-se, à luz do ferramental teórico apresentado pela revisão de literatura, possibilidades normativas à disposição dos municípios para o exercício da indução de comportamentos na intervenção sobre o domínio econômico no contexto pós-Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023. Utiliza-se, aqui, além de artigos na área de extrafiscalidade de ITBI e IPTU, uma literatura bastante específica, voltada para os subtemas que estruturam o capítulo final: essencialmente, manuais e publicações fruto de pesquisa institucional nacional (como TCU e IPEA) e internacional, bem como artigos sobre Economia Comportamental. São abordadas providências no campo dos tributos de competência municipal sobre o patrimônio (ITBI e IPTU), da utilização de subvenções diretas (contextualizadas em políticas públicas), para dar conta das

¹ É oportuno esclarecer que, até o encerramento deste trabalho, o Projeto de Lei nº 68 de 2024 (que institui o IBS e a CBS, dentre outras providências) fora convertido na Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025; já o Projeto de Lei nº 108 de 2024 (que institui o Comitê Gestor do IBS, define regras de transição e dá outras providências), fora iniciado e apreciado pela Câmara dos Deputados e ainda encontrava-se em tramitação no Senado Federal.

funções atualmente exercidas pelos incentivos fiscais de ISS e de instrumentos legislativos eficazes, capazes de dotar a prática administrativa municipal de alguns instrumentos de indução de comportamentos, mediados pelo Direito, com o propósito específico de estimular a conformidade com as normas tributárias.

1.5 Estrutura dos capítulos

O primeiro capítulo do desenvolvimento da presente dissertação apresenta e desenvolve os recortes de alguns conceitos fundamentais para a compreensão de toda a pesquisa. Os modelos de análise estrutural e funcional do Direito são lidos e trabalhados com a sua natural complementaridade e segundo as suas particularidades; a função promocional do direito, consequente de um modelo de análise funcional, é descrita; e as categorias de extrafiscalidade e de normas tributárias indutoras, no recorte da indução de comportamentos e da intervenção sobre o domínio econômico, são apresentados como fenômenos jurídicos concretos que, na modernidade, dão corpo a esses conceitos iniciais. Seus instrumentos especificam-se nas figuras dos incentivos fiscais e das subvenções diretas, que são, ao fim do capítulo, brevemente definidas e comparadas. O propósito do estudo é apresentar e contextualizar os fenômenos mais gerais, como a extrafiscalidade e a indução de comportamentos, para, à frente, limitar-se o estudo aos efeitos comparados dos incentivos fiscais e das subvenções diretas; com isso, podem ser produzidos juízos de como os primeiros seriam substituídos e complementados, com proveito, pelos segundos.

O segundo capítulo inicia uma busca por identificar no texto da EC 132/23 elementos normativos portadores de efeitos indutores, bem como aqueles que, malgrado não tenham sido desenhados especificamente para induzir comportamentos, o fazem em algum grau. Analisam-se, então, a positivação expressa do princípio da neutralidade e suas nuances; a introdução do princípio do consumo para a determinação de local de imposto devido – em contraposição ao atual princípio da origem –; os regimes que reduzem a carga tributária sobre determinados setores ou objetos; o *cashback* e as consequências da proibição de concessão de incentivos fiscais por via infraconstitucional na tributação sobre o consumo – questão central para os entes subnacionais e que motiva toda a investigação do capítulo final. Esse é o assunto central do capítulo e, por sua importância, decidiu-se por incluir algumas observações acerca de uma questão decorrente: o juízo de constitucionalidade dessa norma perante a necessária autonomia dos entes federativos, cláusula pétrea inscrita no art. 60 da Constituição Federal.

Desta forma, muito embora o escopo do trabalho não seja produzir uma análise extensa e exaustiva sobre a questão, ela foi considerado como de menção necessária. Se é, portanto, relevante registrar que a pergunta de pesquisa cinge-se ao fenômeno da indução, e não às questões federativas pós-reforma, também importa considerar o peso e a proporção que tal debate tem assumido desde as discussões dos projetos de emenda à Constituição. Considerou-se relevante, também, a inclusão da análise sobre os possíveis efeitos da reforma tributária nas dinâmicas tributária e financeira dos entes subnacionais: para isso, são apresentados alguns estudos de impacto produzidos por órgãos técnicos da área econômica.

O terceiro capítulo pretende dar sentido e unidade a todo o corpo da pesquisa, apresentando possibilidades normativas e administrativas para, respeitando-se o conjunto normativo inaugurado pela reforma, munir os entes subnacionais – e agora, especificamente, os municípios brasileiros, sem eleger-se qualquer referência a suas características individuais – de ferramentas capazes de gerar efeitos semelhantes (ou até mesmo mais eficazes) àqueles obtidos com incentivos fiscais para os tributos sobre o consumo na indução de comportamentos, dada a sua impossibilidade após a vigência plena do IBS. Pesquisam-se, então, inicialmente e com brevidade, possibilidades normativas para o ITBI e o IPTU; após, com mais aprofundamento, o uso das subvenções diretas como instrumentos substitutos dos incentivos fiscais de ISS. Ali, fazem-se comparações entre os efeitos de ambos e geram-se conclusões pertinentes às possibilidades dessa substituição, incorporando-se aos diagnósticos produzidos algumas prescrições julgadas adequadas. Por fim, expõem-se ferramentas próprias do estudo da Economia Comportamental para a indução de comportamentos de conformidade com as normas tributárias, já que, atualmente, algumas delas baseiam-se em renúncias de ISS. Aproveitam-se, então, diversas possibilidades que, tendo sua juridicidade reconhecida, apresentam prognósticos positivos de aplicação pelos municípios, também sob a óptica da eficiência administrativa – esse imperativo, que, por si só, exerce seu todo o seu peso de princípio constitucional.

Com todos esses elementos considerados, portanto, produzem-se as conclusões da pesquisa, bem como apontam-se possíveis caminhos para o prosseguimento da investigação acadêmica de suas questões centrais e de outras a elas correlatas.

2. FUNÇÃO PROMOCIONAL DO DIREITO, EXTRAFISCALIDADE E INDUÇÃO DE COMPORTAMENTOS

A busca pela compreensão do papel do Estado e de suas interações com as vidas dos indivíduos mostrou-se presente ao longo de diversas fases do pensamento ocidental moderno, densificando-se notadamente a partir do séc. XVII, com o irromper das teorias contratualistas e das discussões sobre a natureza e o papel do Estado. Sua indiscutível conaturalidade com o Direito torna imprescindível a investigação de alguns traços que são particulares a este último; e essa tem sido realizada, dentre outros prismas possíveis, primordialmente sob a análise estrutural e a análise funcional, consagradas sobretudo ao longo do séc. XX².

O estudo sobre o desenvolvimento desses recortes de análise do Direito pode ser organizado a partir de duas vertentes de investigação: i) no âmbito da análise estrutural, com a descrição das teorias positivistas – com destaque para o trabalho de Hans Kelsen e seus decorrentes –, seus traços básicos e a contextualização histórica de seu surgimento; a relação e os contrastes entre o positivismo epistemologicamente revolucionário da “Teoria Pura do Direito” e demais correntes jusfilosóficas que não prescindem de pressupostos substantivos, notadamente de caráter ético/moral; as discussões sobre o problema de produzirem-se juízos acerca da validade do direito positivo e sua fundamentação, bem como o da legitimidade de um dado ordenamento jurídico; a ligação entre o propósito de sistematizar o Direito com a adoção de regras, princípios e valores, conceitos que denotam a evolução do positivismo jurídico em direção a uma construção ainda dedicada, primordialmente, à análise das estruturas normativas, mas que, não obstante, já reconhece alguma remissão a critérios de finalidade; o aprofundamento no reconhecimento dos princípios como elementos relevantes do ordenamento e sua harmonização com uma análise estrutural racional; e ii) no âmbito da análise funcional, reconhecer: a efetiva necessidade de vinculação do ordenamento jurídico a algum tipo de ancoragem finalística – ainda que de forma genérica, como a paz ou a segurança coletiva; os fenômenos da sociedade industrial (*i.e.*, contemporânea) que inauguram uma tendência no sentido de o Direito tornar-se menos coativo e mais regulador de incentivos e desincentivos (socialização e comunicação e massa); a estreita ligação entre o desenvolvimento da doutrina dos princípios jurídicos, suas especificidades e

² Norberto Bobbio declara que, na primeira metade do séc. XX, a abordagem estruturalista claramente prevaleceu sobre a funcionalista, razão pela qual, naquele período, a primeira tenha sido levada muito mais a fundo que a segunda. V. BOBBIO, N. **Da estrutura à função: novos estudos de teoria do direito**. Barueri: Manole, 2007, p. 53.

distinções das regras e a ligação de sua natureza – que se pode classificar como teleológica – e uma análise funcional do ordenamento jurídico; e, por fim, sinalizar a importância do diálogo entre essas duas dimensões analíticas do Direito para a construção de uma metodologia apropriada ao estudo de normas instituidoras de incentivos fiscais.

Dentro do paradigma escolhido, analisa-se também o Direito como promotor de condutas, opondo-se-lhe o caráter sancionador ao premial. O estudo das normas indutoras de comportamentos (ou, na linguagem de Norberto Bobbio, encorajadoras/desencorajadoras) não prescinde de uma certa vinculação ao modo de enxergar o Direito em suas diferentes funções, como a repressiva e a diretora. Nesse recorte, analisa-se a norma tributária indutora como instrumento extrafiscal, explorando-se o alcance desse conceito e a especificação de tais normas indutoras como incentivos fiscais ou subvenções diretas, os definindo e comparando. Com isso, pretende-se elaborar a estrutura teórica capaz de dar conta da análise do fenômeno extrafiscal no contexto da reforma tributária introduzida no ordenamento jurídico brasileiro via Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023.

2.1 O papel do Estado: análise estrutural e análise funcional do Direito

2.1.1 Sobre uma análise estrutural

O decorrer do séc. XX trouxe eventos impactantes à sociedade ocidental, atingida, juntamente com outras diversas instituições pertencentes a sua cultura, por duas guerras de dimensões nunca dantes sequer cogitadas. Na esteira da profunda crise que se espalhou a partir desse epicentro, interessa o esforço intelectual levado a cabo por diversos pesquisadores para desnudar, dissecar e identificar, com clareza científica, os contornos do que seria, verdadeiramente, uma ciência do Direito: coerente, precisa, discriminável de outras ciências sociais e, sobretudo, útil para as sociedades.

Para a desejada e devida caracterização da análise estrutural do Direito, é de grande valia estudar os traços fundamentais do positivismo jurídico – especialmente a partir da obra de seu maior expoente, Hans Kelsen – e das evoluções e interações que ele sofreu ao longo do último século. O contexto político extremamente conturbado que a Europa vivenciou a partir da segunda década do séc. XX foi o ambiente no qual destacou-se o desenvolvimento do trabalho de Kelsen,

guiado por uma inspiração fundamental: a separação entre pesquisa científica e programas políticos, salvaguardando a pureza da pesquisa de quaisquer juízos de valor³.

Em “Teoria Pura do Direito”, Kelsen demonstra utilizar-se de pressupostos metodológicos caros às ciências experimentais⁴, fazendo eco, novamente, às influências do positivismo filosófico – que não se confunde com o positivismo jurídico, embora com ele guarde pontos de contato. O positivismo filosófico teve expoentes, local e momento distintos do seu homônimo jurídico; todavia, como o termo “positivo” ligava-se a noções de realidade, precisão, certeza e utilidade, ajustou-se tanto à filosofia de Auguste Comte – que intencionava alcançar a construção do conhecimento sem componentes metafísicos ou ideológicos – quanto à “pura ciência jurídica” de Kelsen, cujo *modus operandi*, fundado na purgação de sua teoria de elementos não jurídicos – ou metajurídicos – guardava aquele mesmo traço formal⁵.

É conhecido o caráter excludente, na obra de Kelsen, de concepções de cunho axiológico, ético, religioso ou sociológico; perante o contexto acadêmico da época – permeado pelo deslumbre com o positivismo e a busca de verdades verificáveis, comprováveis – torna-se compreensível sua preocupação em desenvolver uma teoria capaz de dar conta da estrutura do Direito tal como ele é de fato, e não como deveria ser⁶.

Em sua leitura do Direito, o autor boêmio enxerga a ordem jurídica como uma espécie do gênero de ordens sociais que estatuem sanções. O Direito e a Moral, ambos, prescrevem normas de conduta, consideradas socialmente úteis; definem, portanto, uma regulação de comportamento das pessoas, na medida em que elas se relacionam com outras. No caso da ordem jurídica – conduzida pelo princípio retributivo – a ofensa à norma atrai a sanção⁷ (pena); por tal motivo, pode-se dizer que a ordem normativa tem natureza coercitiva, pois impõe atos de coerção como reação àquilo que considera ilícito, tenha ou não o sujeito a intenção específica de ofendê-la. O mesmo

³ BOBBIO, N. **Da estrutura à função: novos estudos de teoria do direito**. Barueri: Manole, 2007. p. 189.

⁴ No livro, a título de exemplo, há seções denominadas “Estática jurídica” e “Dinâmica jurídica”, termos próprios da Física e que acabaram por se consagrar e permanecer na doutrina jurídica até os tempos atuais.

⁵ RAMIRO, C. H. L.; HERRERA, L. H. M. Hans Kelsen: filosofia jurídica e democracia. **Revista de Informação Legislativa**, [s. l.], v. 52, n. 205, p. 235–260, 2015. Disponível em: https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/52/205/ril_v52_n205_p235. Acesso em: 2 set. 2024. p. 238.

⁶ CORRÊA, B. K. N.; ALVES, N. S. A Interpretação Dentro e Fora da Moldura: o Pensamento Jurídico Hermenêutico de Kelsen e seus Desafios no Século XXI. **Revista Brasileira de Filosofia do Direito**, [s. l.], v. 1, n. 1, 2015. Disponível em: <https://doi.org/10.26668/IndexLawJournals/2526-012X/2015.v1i1.952>. Acesso em: 28 ago. 2024. p. 76–80.

⁷ Kelsen admite no conceito de “sanção” tanto o prêmio quanto a pena; reconhece como usual, no entanto, o uso da palavra para designar apenas o mal infligido (pena) e não o prêmio ou recompensa. V. Kelsen, Hans. *Teoria Pura Do Direito*. São Paulo: Martins Fontes, 1999, p.28.

vale para as condutas premiadas: indifere, para a eficácia da norma, os motivos determinantes do comportamento do sujeito⁸.

O elemento coercitivo mostra-se insito à própria definição de Estado (caracterização como organização política), e são traços ontológicos também o fato de ser o Estado uma ordem de conduta humana e uma ordem jurídica – essa, necessária e relativamente centralizada⁹. As ordens jurídicas próprias das sociedades que o autor denomina “primitivas”, bem como a ordem jurídica internacional geral, não têm centralização, pelo que não podem ser classificadas como “Estado”¹⁰. O poder do Estado, portanto, “não é senão a eficácia da ordem jurídica”¹¹. Kelsen conclui o tópico oferecendo uma definição de Estado: “Desta forma, o Estado [...] define-se como uma ordem jurídica relativamente centralizada, limitada no seu domínio espacial e temporal de vigência, soberana ou imediata relativamente ao Direito internacional e que é, globalmente ou de um modo geral, eficaz.”¹².

A visão kelseniana do Direito, que se desenvolve a partir da ideia simples – porém não desprovida de consequências relevantes – de se tratar de um sistema normativo derivado de uma “norma básica”¹³, apresenta um traço fundamental de neutralidade substantiva cujo contraste com a doutrina jusnaturalista o torna ainda mais destacado. De fato, todo o edifício do direito natural¹⁴ lança seus pilares na finalidade do Direito, que reside em concorrer para que o ser humano cumpra a finalidade da sua própria existência (e isso envolve a justiça, a liberdade e outros valores/virtudes)¹⁵. Claramente, nesse viés, não há sentido falar-se do Direito em perspectiva “pura”, como se fosse mais conveniente à razão humana um instrumento coercitivo totalmente

⁸ KELSEN, H. **Teoria Pura do Direito**. 6ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 1999. p. 29.

⁹ *Ibid.*, p. 211.

¹⁰ *Ibid.*

¹¹ *Ibid.*, p. 213.

¹² *Ibid.*, p. 214.

¹³ Kelsen entende que a Constituição histórica (norma fundamental) deva sempre ser pressuposta (independentemente de seu conteúdo), e tal axioma mostra-se como requisito de validade da operacionalidade lógica de todo o seu construto conceitual, cf. CHAMON JUNIOR, L. A. C. **Filosofia do Direito na Alta Modernidade – Incursões Teóricas em Kelsen, Luhmann e Habermas**. Rio de Janeiro: Lumen Iuris, 2005. *E-book.*, p.27.

¹⁴ Tomás de Aquino, em sua célebre *Summa Theologica*, responde que a lei é algo pertinente à razão, pois, por ser “certa regra e medida dos atos, segundo a qual alguém é inclinado a agir ou é afastado de certa ação”, ordena-se à razão (cuja definição é ser a regra e a medida dos atos humanos), à qual cabe “ordenar para o fim”, que é o primeiro princípio do agir, segundo Aristóteles. Nota-se que o autor equipara a definição da lei com a da própria razão, e essa fundamenta-se, sobretudo, de maneira teleológica. Não há, portanto, como entender os conceitos mais básicos, no direito natural, como apartados de um percurso finalístico. V.: AQUINO, Tomás. **Escritos Políticos de Santo Tomás de Aquino**. Tradução: Francisco Benjamin de Souza Neto. 2ª ed. Petrópolis: Vozes, 2011.

¹⁵ LE BARON, B. What is law? Beyond Scholasticism. *Em: Le raisonnement juridique. Actes du congrès mondial de philosophie du droit et de philosophie social*, 1971, Bruxelas. **Anais [...]**. Bruxelas: Nauwelaerts, 1971. p. 73–83. p. 2–3.

dissociado de referentes éticos ou morais; não por acaso, esse recurso à existência de um ordenamento finalístico capaz de orientar o Direito – distinto do direito positivo – foi considerado por Kelsen (ecoando, provavelmente, Marx) como sinal claro do caráter puramente ideológico do direito natural, que o afasta inevitável e categoricamente de ser uma teoria científica¹⁶.

Não apenas do jusnaturalismo, porém, separou-se pronta e energicamente o positivismo jurídico kelseniano: também da teoria sociológica do direito, por exigir essa algum grau de dialética entre forma e conteúdo, bem como por preocupar-se com os efeitos e reflexos da norma sobre a cultura e o comportamento humanos, afastou-se o formalismo puro positivista. Ainda sob o mesmo fenômeno, encontrou-se a teoria marxista, que, apesar das profundas distinções que guarda com as anteriores, não prescinde de lançar foco sobre a função social do Direito, insistindo em que a forma é mediada pelo conteúdo¹⁷. Com isso, parece possível observar que, para fins do desenvolvimento de teorias complexas e de sua aplicação compreensiva, a análise puramente estrutural do Direito, embora guarde independência de qualquer sistema substantivo, carece de complemento finalístico, ainda que a matéria e os pressupostos sobre a qual se assentem os fundamentos de tal complemento possam diferir enormemente, de acordo com as convicções substantivas de cada sistema ou escola: jusnaturalistas, sociólogos ou marxistas, *e.g.*, pois nenhuma prescinde de referências axiológicas predeterminadas. Efetivamente, Kelsen deixa claro, discorrendo sobre normas e valores¹⁸, que os fenômenos da vida real, dos quais decorrem os juízos de fato (“a conduta A foi praticada”) são valorados como positivos ou negativos apenas quando cotejados com o conteúdo da norma, o que permite produzir a proposição “a conduta A é negativa” ou “a conduta A é positiva”; a conclusão acerca desse juízo de valor, portanto (que supera o simples juízo de fato) dependerá dos valores substantivos que informarem a norma positiva. Como esses valores são oriundos de seres humanos, segue que não é possível haver uma preponderância, *a priori*, de uns em relação a outros, como haveria se determinadas normas se baseassem em valores recebidos por um ente divino, ou superior ao ser humano. Disso, segundo seu pensamento, decorre que o conteúdo das normas de referência para a produção de juízos de valor necessariamente deva ser relativo, pois, mesmo em se tratando de normas contraditórias, “podemos considerar como válida quer uma quer outra – mas não as duas ao mesmo tempo.”¹⁹

¹⁶ BOBBIO, 2007, p. 194.

¹⁷ LE BARON, 1971, p. 4.

¹⁸ KELSEN, 1999, p. 23.

¹⁹ *Ibid.*, p. 24. Com a expressão, o autor parece significar que é possível aceitar ambas as normas como coerentes com o ordenamento jurídico, desde que sua gênese tenha respeitado o processo formal legislativo e as condições de validade,

A separação formal entre Direito, política e moral vigorosamente defendida por Kelsen gerou críticas contundentes, que chegaram a vincular as posições kelsenianas a uma suposta permissividade com o aparecimento de regimes políticos autoritários, concretamente o nazismo, no contexto do entreguerras²⁰. É necessário, no entanto, segundo seus defensores, distinguir seu esforço metodológico por depurar – a partir do direito que se praticava, imiscuído e funcionalizado em relação a conveniências do poder – o sentido mais profundo de sua teoria: o de construir um manifesto contra o arbítrio e a idolatria estatal que legitimavam totalitarismos e autoritarismos do seu tempo, como o estalinismo e o nacional-socialismo (ainda que se possa acusar a Teoria Pura do Direito de aceitar como legítimo o Direito que provém do Estado, independentemente de seu conteúdo)²¹. Inequivocamente, Kelsen sentiu a necessidade de exilar-se da Alemanha após sua demissão sumária da Universidade de Colônia²², e é pacífico que nunca se filiou ao nazismo ou lhe tenha sido simpático.

Ligado à questão da abordagem estruturalista do Direito está o problema da validade/legitimidade de um dado ordenamento jurídico, presente em autores modernos, como Habermas, que estuda a validade do direito positivo sob uma perspectiva comparada, desnudando a problemática de sua fundamentação. Ele desenvolve²³ um resumo histórico, a partir do direito natural invocado pelas civilizações herdeiras das tradições jurídicas romanas e das estruturas políticas medievais, nas quais o direito positivo ombreava com um componente indisponível, canônico e fortemente embasado em um caráter consuetudinário, que contava com efetividade concreta e solidamente ancorada na prática cotidiana.

Na sociedade moderna, essas condições são de ocorrência cada vez mais improvável: com a mudança do eixo tradicional para um eixo, de certa forma, tecnicista, o direito torna-se unidimensional, exercendo, já com o atributo da soberania (“livre” do poder religioso), o poder de dominação política. Surge, então, o problema da autoridade do direito, em virtude do desaparecimento da indisponibilidade do direito sagrado. Perante essa dificuldade, apresenta-se o grave questionamento sobre o caráter obrigatório do direito positivo, já que seu modo de validade não seria mais extraído de um direito prévio e superior, como no sistema jurídico tradicional. Para

e que não estejam em vigor simultaneamente. Ou seja, há um imperativo lógico de repúdio à contradição, porém não um imperativo de ordem substantiva.

²⁰ A obra “Teoria Pura do Direito” foi publicada inicialmente em 1934.

²¹ RAMIRO; HERRERA, 2015, p. 247.

²² *Ibid.*, p. 256.

²³ HABERMAS, J. **Facticidade e Validade**. São Paulo: Editora UNESP, 2020. p. 604.

Habermas, “o positivismo jurídico deu respostas insatisfatórias a essas perguntas”²⁴. Mencionando John Austin, ele apresenta o direito – despido de normatividade própria – como o comando de um soberano; com isso, aniquila-se sua indisponibilidade. Em outra variante, Habermas reconhece a posição de Kelsen, em que o direito mantém sua capacidade de regular conflitos judicialmente apenas em virtude da forma do direito positivo, porém em hipótese alguma pela vinculação a conteúdos do direito natural. Assim, separa-se o direito da moral e da política, e a jurisprudência torna-se seu núcleo institucional, único lugar em que o direito pode preservar sua forma – e, com isso, sua autonomia – por força própria. Em consequência, a visão positivista, em ambas as versões, decreta o desaparecimento da validade jurídica do direito, antes assegurada pelo direito sagrado, “sem deixar qualquer substituto”²⁵. Segue-se, então, a crítica habermasiana, no sentido de que a tentativa de separar absolutamente o direito da moral e da política não parece plausível, pelo fato de o momento de indisponibilidade, contrapeso (também no direito moderno) indispensável para a instrumentalização política do *medium* do direito, dever-se ao entrelaçamento da política e do direito com a moral²⁶.

Eros Grau afirma que muitos estudiosos do Direito fogem da questão da sua legitimidade tanto quanto “o diabo [foge] da cruz”²⁷. Apresenta, sobre o tema, questionamento que opõe o tratamento conferido aos conceitos de “legalidade” e “legitimidade”: o juízo de legalidade é feito a partir da comparação entre o que acontece no mundo e a norma estatuída (assim, também, no nível da legalidade “constitucional”: uma comparação entre a lei e a norma superior, de acordo com o mesmo raciocínio); já o de legitimidade desenvolve-se a partir do cotejo (correspondência) entre o comando consubstanciado na norma e o “sentido admitido e consentido pelo todo social, a partir da realidade coletada como justificadora do preceito normatizado”. Disso, conclui que “a legitimidade é um conceito material, ao passo que a legalidade é um conceito formal”²⁸. A legitimidade do direito *posto*, portanto, só se verifica quando esse corresponde ao direito *pressuposto*.

Para delinear com mais precisão esses conceitos – dos quais depende, em boa parte, seu juízo de valor acerca da questão da legitimidade do direito positivo face ao direito natural – o autor

²⁴ *Ibid.*, p. 606.

²⁵ *Ibid.*, p. 607.

²⁶ *Ibid.*

²⁷ GRAU, E. R. **O Direito Posto e o Direito Pressuposto**. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 84.

²⁸ *Ibid.*, p. 86.

encontra suporte na autoridade (*auctoritas*) e no poder (*potestas*)²⁹. Em tanto que a *potestas* seja causa eficiente para que se elaborem as normas jurídicas, a *auctoritas* somente se realiza quando os princípios revelados nessas normas sustentem-se (*i.e.*, a eles correspondam racionalmente), naqueles que tenham sido adotados pelo todo ou pelo grupo social que delas seja destinatário. Assim, “apenas o poder reforçado pela autoridade é capaz de elaborar normas jurídicas legítimas”³⁰.

A matéria dessa autoridade, ainda segundo Grau, são os padrões de cultura, os sentidos desenvolvidos pela sociedade, que expressam suas aspirações e rumos pretendidos³¹. Esses sentidos são (o autor o afirma de forma expressa), precisamente, os princípios que legitimam o chamado direito *posto* e lhe conferem identidade com o direito *pressuposto*.

Eros Grau faz esforço para distinguir tais sentidos da ideia de direito natural³², pois este último seria eivado do vício do *voluntarismo*. O positivismo jurídico, por sua vez, porém, também não escapa ao fenômeno: seu equívoco, ainda segundo Grau, é conservar a visão voluntarista do Direito, que subsiste na passagem do pensamento jusnaturalista ao pensamento positivista, alterando-se apenas as vontades que lhe servem de referência. Substitui-se, então, a expressão da vontade divina ou da natureza por vontades diversas: do povo, ou do legislador ou do Estado³³.

Embora Grau rejeite a ideia de “consenso social” para designar essa citada “captação de padrões histórico-culturais” (que deve ser praticada pelo legislador que se pretenda dotado de *autoridade*, “capaz de reconhecer as aspirações sociais e o interesse social, onde esboçada a ideia de uma sociedade ideal”³⁴, não encontra facilidade para defini-la de forma que seja, simultaneamente, inequívoca e isenta de relativismo: sustenta, no entanto, que uma ordem jurídica legítima não significa ausência da instrumentação de dominação de classe e justificação do exercício do poder. Com isso, não nos parece que o esforço metodológico kelseniano perca força ou relevância; no entanto, parece-nos indiscutível que uma teoria abrangente do Direito – que seja

²⁹ *Ibid.*, p. 87.

³⁰ *Ibid.*

³¹ Habermas associa os “deveres” oriundos de aspirações e desejos de autorrealização ao uso ético da razão prática, que se distingue do uso pragmático e do uso moral (V. HABERMAS, Jürgen. **Para o uso pragmático, ético e moral da razão prática**. Tradução: Marcio Suzuki. Texto apresentado na Conferência do Mês (IEA/USP): “Zum pragmatischen, ethischen und moralischen Gebrauch der praktischen Vernunft”, out. 1989. DOI: <https://doi.org/10.1590/S0103-40141989000300002>. Acesso em 05 set. 2024). Nada impede, no entanto, que esses sentidos sejam positivados, se aprovados pelo procedimento democrático.

³² GRAU, 2008, p. 88.

³³ *Ibid.*

³⁴ *Ibid.*, p. 89.

capaz, sobretudo, de descrever com precisão os limites e a natureza da atuação estatal perante o indivíduo – necessite uma complementação de ordem finalística (teleológica) como sugerem as críticas ao positivismo puro.

Dentro dessa necessidade de aprofundamento da teoria do Direito, cresceu de importância o papel dos princípios na arquitetura de um dado ordenamento jurídico. Sua investigação encontrou eco mais relevante a partir de pesquisadores posteriores a Kelsen. Seu positivismo puro – ao qual sucedeu um desenvolvimento mais avançado por H.L.A Hart³⁵ – deu pouco relevo às nuances entre regras e princípios e recebeu críticas de autores cujo eixo de pesquisa não se circunscreveu à análise estrutural, como Ronald Dworkin³⁶

Em suas obras, o norte-americano assume e define algumas proposições sobre o positivismo que considera “centrais e organizadoras”³⁷. Elas envolvem denominar “direito” o conjunto de regras (diferentes daquelas simplesmente morais) que são utilizadas pela comunidade para fazer cumprir determinados comportamentos; sua validade é aferida a partir de “testes de pedigree” que não dependem de seus conteúdos substantivos³⁸. Quando uma obrigação é imposta por autoridade judiciária sem ter sido expressamente sacada do ordenamento jurídico positivo, não se diz que ela seja uma “obrigação jurídica”, mas uma imposição do decisor que exerce “seu discernimento pessoal” e possui autoridade para criar a norma no caso concreto, para além do direito³⁹.

Passando pelo que poderíamos chamar de “positivismo introdutório” (analisando o pensamento de John Austin), Dworkin introduz o conceito hartiano de regras primárias e

³⁵ HART, L. H. A. **O Conceito de Direito**. 2. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1994. *E-book*.p. 139. O trecho permite apontar a relevância prática de uma evolução da análise do Direito em direção aos princípios: “Boa parte da teoria do direito deste século tem-se caracterizado pela tomada de consciência progressiva (e, algumas vezes, pelo exagero) do importante facto de que a distinção entre as incertezas da comunicação por exemplos dotados de autoridade (precedente) e as certezas de comunicação através da linguagem geral dotada de autoridade (legislação) é de longe menos firme do que sugere este contraste ingênuo. Mesmo quando são usadas regras gerais formuladas verbalmente, podem, em casos particulares concretos, surgir incertezas quanto à forma de comportamento exigido por elas. Situações de facto particulares não esperam por nós já separadas umas das outras, e com etiquetas apostas como casos de aplicação da regra geral, cuja aplicação está em causa; nem a regra em si mesma pode avançar e reclamar os seus próprios casos de aplicação”.

³⁶ DWORKIN, R. **Levando os direitos a sério**. São Paulo: Martins Fontes, 2002. *E-book*. Dworkin declara que deseja “lançar um ataque geral contra o positivismo”, usando como alvo específico – quando isso for julgado necessário – a versão de H.L.A. Hart (p. 35). E prossegue: “Argumentarei que o positivismo é um modelo de e para um sistema de regras e que sua noção central de um único teste fundamental para o direito nos força a ignorar os papéis importantes desempenhados pelos padrões que não são regras”. *Ibidem*, p.36.

³⁷ *Ibid.*, p. 27.

³⁸ *Ibid.*, p. 28.

³⁹ *Ibid.*

secundárias⁴⁰, ao qual atribui grande importância. Primárias são aquelas regras que cominam direito ou obrigações; secundárias são aquelas que dispõem sobre os procedimentos relativos à existência das primárias (competências, validade etc.)⁴¹. Esse matiz permite diferenciar regras arbitrárias (impostas unicamente pela força) de regras legítimas – emanadas por quem detém autoridade. Essa autoridade, por sua vez, deve ser derivada de outra regra de observância obrigatória aos quais é dirigida⁴², e isso estabelece distinção formal entre exercício arbitrário da força e ordens efetivamente *normativas*. Segundo Dworkin, Hart constrói sua teoria baseado nessas distinções. Há uma diferença primordial entre um sistema assim formado e os ordenamentos das comunidades primitivas. Nelas, não se pode dizer que haja *direito*, pois não há sistematização de normas secundárias – senão apenas normas que veiculam conteúdo material, *i.e.*, primárias. Isso, segundo o primeiro princípio do positivismo, não constitui um ordenamento propriamente jurídico, mas apenas um conjunto de regras sociais⁴³. Nesse sentido, Hart insere um componente original, ao qual chama “regra de reconhecimento”, papel que é exercido, nas democracias modernas, pelas constituições: única regra cuja obrigatoriedade depende de aceitação, e seu domínio de aplicação refere-se ao funcionamento estatal em geral⁴⁴.

Dworkin baseia-se na versão do positivismo de Hart para criticar as suas limitações em termos de solução de casos difíceis, para os quais a aplicação plana das regras jurídicas não é suficiente. Neles, os juristas precisam encontrar respostas em padrões diferentes de regras, com princípios e políticas⁴⁵. É nesse contexto, também, que podemos reconhecer a necessidade de uma dimensão do direito positivo capaz de fazer remissão a algum valor finalístico, baseado em conteúdo substantivo que permita ao decisor fundamentar suas conclusões não em algo *externo* ao direito – ideia que gera uma impressão de arbitrariedade ou, ao menos, de legitimidade precária, extremamente questionável – mas nele próprio, enquanto formado não só por regras coativas simples, mas por mandamentos de finalidade (padrões valorativos ou éticos/morais), a que chamamos *princípios*.

⁴⁰ *Ibid.*, p. 31.

⁴¹ *Ibid.*

⁴² *Ibid.*, p. 32.

⁴³ *Ibid.*, p. 33.

⁴⁴ *Ibid.*, p. 34.

⁴⁵ Dworkin diferencia princípios de políticas da seguinte forma: princípios são padrões exigíveis por motivos de justiça, equidade ou alguma outra dimensão moral; políticas são padrões estabelecidos por objetivos a serem alcançados, geralmente algo entendido como melhoria em aspectos sociais, políticos ou sociais. V. DWORKIN, R. **Levando os direitos a sério**. São Paulo: Martins Fontes, 2002. *E-book* p. 36.

Manuel Atienza e Juan Ruiz Manero, investigando quais são as funções mais importantes que os princípios cumprem no Direito, consideram que, trabalhando uma análise estrutural, deve-se destacar, sobretudo, a função de explicação e sistematização do Direito. Sobressai, nesse prisma de análise, a importância conferida à sistematização: é considerada como a função principal que se supõe deva realizar a ciência jurídica. Para esta tarefa, os autores consideram fundamental o recurso aos princípios, por sua capacidade de permitir que o Direito seja entendido não como um conjunto simples de pautas, porém ordenado e dotado de sentido; e essa qualidade – de apresentar de maneira breve e ordenada todo um ordenamento jurídico (ou parte dele) – é precisamente o que se costuma chamar de sistematização do Direito⁴⁶.

O estudo sobre os tipos e funções dos princípios no Direito levou Atienza e Manero a mencionarem um interessante comentário crítico de Ronald Dworkin em relação à teoria do direito de H. L. A. Hart, a qual seria, segundo aquele, a “versão mais poderosa do positivismo jurídico”:⁴⁷ a incapacidade da teoria hartiana de dar conta da distinção entre princípios e regras, traço necessário à resolução dos chamados *hard cases*. Um desses casos é descrito, ressaltando-se o fato de ter sido solucionado com base em um princípio do direito, mesmo tendo sido necessário, para fazê-lo, afastar uma regra positiva⁴⁸. Os autores citam, portanto, o comentário de Dworkin para introduzir o tema da distinção entre regras e princípios; esse, segundo os autores, seria um primeiro passo para uma teoria dos enunciados jurídicos, que ambicionaria esclarecer, para cada tipo de enunciado: seus traços estruturais, o tipo de razão que proporciona para a ação e como se conecta com os interesses e relações de poder na sociedade⁴⁹. É de se notar, com isso, um exemplo de análise estrutural do direito perpassada por alguns elementos finalísticos, exteriores ao ordenamento, proporcionada pelo desejo de aprofundamento no conceito de princípio jurídico – que, por sua vez, conta com não poucas nuances e possibilidades de definições.

2.1.2 Sobre uma análise funcional

Mario Losano, em apresentação à obra de Norberto Bobbio⁵⁰, narra a aproximação do autor com as ideias positivistas puras de Kelsen (com as quais teve momentos de distintas relações e cuja síntese revelou uma “aceitação crítica do positivismo jurídico de Hans Kelsen”, que

⁴⁶ ATIENZA, M.; MANERO, J. R. **Las piezas del derecho**. Barcelona: Ariel, 1996. (Ariel Derecho). *E-book*.p. 31.

⁴⁷ *Ibid.*, p. 13.

⁴⁸ *Ibid.*, p. 14.

⁴⁹ *Ibid.*, p. 16.

⁵⁰ BOBBIO, 2007, p. XIX.

constituiu uma reflexão sobre o positivismo jurídico, enriquecida por levar em consideração a função do Direito⁵¹). Entre as décadas de 50 e 80 do século passado, Bobbio produziu inúmeros ensaios sobre o positivismo jurídico – até alcançar a função promocional do Direito⁵² –, tendo tecido também comentários esclarecedores sobre as ópticas estrutural e funcional de pensar o Direito. O apresentador resume, assim, a visão de Bobbio – cuja obra sobre o tema serve-nos de ponto de partida para analisar e contextualizar o presente estudo – como o reconhecimento da necessária complementaridade entre os modelos de análise estrutural e funcional, nada obstante deixe muito claro ligarem-se, respectivamente, a um ponto de vista jurídico e a um ponto de vista sociológico. Trata-se, então, de pontos diversos do universo do Direito iluminados pelas duas distintas análises, mas que não são incompatíveis; antes, integram-se reciprocamente e de modo útil⁵³.

Bobbio define com muita precisão o que seria, afinal, um modelo de análise funcional do Direito: uma teoria geral que buscasse o elemento caracterizador do Direito segundo a especificidade da sua função (e não na especificidade da estrutura, como o fizeram os maiores juristas teóricos até então)⁵⁴. Surpreendentemente, malgrado reconheça a importância da análise funcional para o Direito, Bobbio considera que (até a época em que produziu suas considerações sobre o tema) ninguém havia logrado produzir uma verdadeira análise funcional do Direito⁵⁵. Segundo ele, as tentativas haviam resultado em falhas ou por não conseguirem demonstrar o caráter específico do Direito a partir da sua função ou por focarem funções específicas e caírem em simplificações desorientadoras, como ocorreu a Luhmann, que atribui ao Direito a função de estabilizador de expectativas normativas⁵⁶.

Bobbio explica que, assim como antes os estruturalistas haviam errado o alvo por tentarem ser genéricos ou específicos demais, agora também os funcionalistas estariam padecendo do mesmo mal; e que não lhes ocorresse tentar resolver o problema unindo as características estruturais às funcionais, pois não há entre ambas uma correspondência biunívoca. Embora esses planos possam ter interações, é fato que uma mesma estrutura (e.g., o direito considerado como combinação de normas primárias e secundárias) possa atender a diversas funções; e uma mesma

⁵¹ *Ibid.*, p. XXXII.

⁵² *Ibid.*, p. XIX.

⁵³ *Ibid.*, p. XLII.

⁵⁴ *Ibid.*, p. 112.

⁵⁵ *Ibid.*

⁵⁶ *Ibid.*

função (e.g., tornar possível a coesão e a integração de grupo) pode realizar-se por meio de variadas estruturas⁵⁷.

Bobbio recupera a noção kelseniana de que o Direito serve para a “organização social”⁵⁸; especificamente, usa meios coercitivos, pelo que se torna um “ordenamento coativo”. Ele registra que Kelsen enxerga o Direito como um meio para consecução de fins que não estão postos pelo próprio Direito, mas por uma finalidade que lhe seja externa; e que, muito embora tenha se esforçado para manter-se à parte de discussões sobre finalidade, Kelsen elege a promoção da paz como objetivo do Direito⁵⁹ (o que Bobbio considera um “objetivo genérico”⁶⁰).

O autor enxerga no desenvolvimento do Estado industrial (escrevendo na década de 70) uma potencial via de “desjuridificação” do Direito, no sentido do deslocamento de sua principal função – assim como entendida pelos positivistas: a sancionadora. A ascensão das normas técnicas (sem sanção) como balizadoras de comportamentos seria uma tendência da sociedade tecnocrática⁶¹. De qualquer forma, o autor vislumbra que, nas sociedades tecnologicamente mais avançadas, dois fenômenos dão conta de deslocar a relevância da função repressora do Direito: a potencialização do condicionamento comportamental coletivo por meio das comunicações de massa e o aumento dos meios de prevenção social em relação aos meios tradicionais de repressão⁶². De fato, à medida em que se sofisticam o consenso (manipulado ou não) e o condicionamento psicológico de massa, reduz-se a necessidade de coerção (Direito)⁶³. Bobbio observa que uma sociedade em que não haja exercício da coação pelo Direito – à semelhança do ideal social marxista – torna-se uma sociedade não apenas sem conflitos, mas também manipulada ideologicamente⁶⁴. O Direito, histórica e concretamente considerado, é necessário onde os homens não sejam totalmente livres nem conformistas: precisam de normas – e, portanto, não são livres – mas não as observam perfeitamente – e não são, então, conformistas⁶⁵. Numa análise funcional, portanto, há uma tendência ao apequenamento da função coativa do Direito sempre que se verificar que o

⁵⁷ *Ibid.*, p. 113.

⁵⁸ *Ibid.*, p. 57.

⁵⁹ *Ibid.*, p. 58.

⁶⁰ *Ibid.*, p. 84.

⁶¹ *Ibid.*, p. 88.

⁶² *Ibid.*, p. 89.

⁶³ *Ibid.*, p. 89–90.

⁶⁴ Aqui, o autor faz remissão à conhecida obra de George Orwell, que desenha um futuro distópico onde não há exercício da liberdade por parte dos seres humanos, constantemente vigiados e ideologicamente manipulados. V. ORWELL, George. 1984. São Paulo: Companhia das Letras, 2009.

⁶⁵ Talvez a palavra “conformista” não assuma o sentido próprio de alguém simplesmente conformado ou resignado a imposições quaisquer, porém mais propriamente o de “cooperativo” (bem disposto a cooperar com a coletividade).

condicionamento comportamental poderá estabelecer-se por outros meios de condicionamento psicológico e de socialização⁶⁶, de maneira mais ou menos perceptível ou explícita.

Uma outra manifestação, ainda, de tendência de movimento em direção à perda da função do Direito (repressiva) seria a prevenção de conflitos, um traço também presente em sociedades tecnologicamente mais avançadas, nas quais se busca que os problemas cujo surgimento outrora se combatia com sanções negativas sejam antecipados por outros instrumentos. Bobbio alerta, porém, que não seriam instrumentos alheios à regulação pelo Direito, senão “... a passagem, de resto já em andamento, de um direito composto principalmente por normas de conduta para um direito composto quase exclusivamente por normas de organização”⁶⁷. Podemos identificar, portanto, um caminho que sugere o deslocamento do uso de prêmios e penas (como conseqüências de condutas vistas como positivas ou negativas, respectivamente, pelo ordenamento jurídico) para o uso de incentivos – positivos ou negativos – capazes de influenciar a própria conduta enquanto ainda em construção, *i.e.*, a aplicação – em termos analógicos – da vacina em detrimento do remédio.

Manuel Atienza e Juan Ruiz Manero, mais recentemente, utilizam uma visão funcionalista do Direito como pano de fundo para produzir análises acerca da relação entre o conceito de princípios jurídicos e as relações de poder⁶⁸. Essas são resumidas como a capacidade de afetar os interesses de outrem, e estão intimamente ligadas às normas jurídicas: o ordenamento surge a partir do exercício do poder e em função de interesses de indivíduos e grupos, e ele mesmo confere e configura estruturas de poder, por outorgar a alguns a capacidade de afetar interesses alheios⁶⁹. Revela-se, então, uma função de articulação de interesses por meio do ordenamento, que se manifesta por meio de normas de ação (que definem limites e deveres, positivos ou negativos) e normas finalísticas (caracterizadas por exigirem, para sua concretização, uma ponderação das diversas circunstâncias que podem se apresentar em cada caso, indefiníveis aprioristicamente⁷⁰). Essa leitura estrutural⁷¹ torna-se útil para permitir uma leitura funcional, ligada à mudança de paradigma estatal operada na modernidade: de um Estado – e, portanto, um Direito – preocupado com as funções clássicas de repressão e garantia a um Estado de bem-estar, atuante também na

⁶⁶ BOBBIO, 2007, p. 90.

⁶⁷ *Ibid.*, p. 91.

⁶⁸ ATIENZA; MANERO, 1996, p. 27.

⁶⁹ *Ibid.*, p. 28.

⁷⁰ *Ibid.*, p. 29.

⁷¹ Os autores adentram, ainda, diversas outras considerações, descrevendo e distinguindo, a fundo, princípios em sentido estrito e em sentido lato (diretrizes); princípios explícitos e implícitos; distinções argumentativas na utilização das regras e dos princípios etc., cujo detalhamento não convém abordar por ora.

construção da engenharia social. As diretrizes crescem de importância, nos ordenamentos modernos, como resultado desse movimento e também da necessidade, intensificada ao longo do tempo, de justificação e legitimação da atuação estatal: exemplifica-o bem o fato de haver formulações cada vez mais explícitas, nas Constituições, de princípios jurídicos, principalmente aqueles em sentido estrito⁷²(constituídos por valores substantivos em sua enunciação e que não intenciam ordenar a concorrência de interesses nem promover uns ou outros interesses sociais, porém evitar que a busca pela satisfação de quaisquer desses interesses cause dano àqueles valores substantivos que abrigam⁷³). Parece tornar-se mais clara, com isso, a afirmação de Bobbio de que os modelos de análise estrutural e funcional do Direito “... devam ser continuamente alimentad[o]s e andar lado a lado”⁷⁴, sem que uma eclipse a outra.

Já no recorte específico desta pesquisa – à qual interessa unir o conhecimento sobre os pontos de vista estrutural e funcional da análise do Direito a fim de trabalhar com a maior clareza possível a atuação estatal quanto à sua função promocional, no âmbito do Direito Tributário – é interessante exibir como um exemplo de aplicação prática (ainda que conceitual) do congraçamento defendido por Bobbio entre essas duas vertentes de expressão analítica das normas jurídicas o uso que delas faz Celso de Barros Correia Neto, ao propor um esquema de análise para as normas de incentivo fiscal.

O autor defende que as razões justificadoras das regras jurídicas de incentivo (que lhes conferem sentido e orientam sua aplicação) são ínsitas ao ordenamento jurídico, e – citando Eros Roberto Grau – constituem-se um conteúdo teleológico incorporado aos próprios princípios do Direito. Aqui, o autor não trata de motivos extrajurídicos – inseridos no círculo discursivo da política⁷⁵ – porém aos objetivos normativos, que são, eles mesmos, elementos jurídicos tanto quanto o são as regras que servem à sua consecução⁷⁶.

A importância de incorporar a lógica da análise funcional ao costumeiro estudo meramente estrutural da norma de implementação de incentivo fiscal reside, sobretudo, na possibilidade de inclusão de seus fins como parâmetros para o controle e avaliação de seus efeitos.

⁷² ATIENZA; MANERO, 1996, p. 37.

⁷³ *Ibid.*, p. 30.

⁷⁴ BOBBIO, 2007, p. 113.

⁷⁵ Cf. o já citado paradigma de Dworkin em DWORKIN, R. **Levando os direitos a sério**. São Paulo: Martins Fontes, 2002. *E-book* p. 36.

⁷⁶ CORREIA NETO, C. de B. **O avesso do tributo: incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro**. 271 f. 2012. Doutorado em Direito Econômico, Financeiro e Tributário – USP, São Paulo, 2012. p. 23.

É dizer que, em vez de levarem-se em conta somente os mandamentos impostos às condutas (de obrigação, proibição ou faculdade), leva-se em conta o estado final de coisas que surge como consectário da norma sob análise, o que nos permite cotejar, com proveito, esse estado e aquele que se desejaria obter idealmente. A observância da conduta propriamente dita, ainda que cumpra o conteúdo formal da norma, pode não concorrer para a concretização dos propósitos legais que tenham servido de justificativa para a sua imposição⁷⁷.

2.2 O direito como promotor de condutas

A promoção de condutas foi alvo do estudo de Norberto Bobbio, que a analisa em contraposição ao paradigma kelseniano – por sua vez influenciado pela doutrina de Rudolf von Jhering⁷⁸. Kelsen tendia a enxergar a recompensa e a coação, respectivamente, como instrumentos utilizados na esfera das relações econômicas e na das relações político-jurídicas. A vinculação é feita a partir da crença de que a atividade econômica primária toca aos particulares, e a organização do grupo social, ao Estado. Bobbio entende que essa separação “... jamais correspondeu à realidade”⁷⁹, especialmente a partir do fenômeno da transição do papel do Estado na produção de outros serviços, além da mera organização da coação. O advento de um Estado de bem-estar social tornou obsoleta a teoria de que o Direito deveria desenvolver-se gravitando em torno das duas funções básicas: *proteger* (os atos lícitos, que podem ser tanto facultativos quanto obrigatórios) mediante a ação de *reprimir* (os atos ilícitos)⁸⁰.

As teorias de que o Direito *consistiria* no ordenamento normativo destinado a evitar o dano e a estatuir proibições jurídicas encerram tanto a ideia de um Estado “guardião da ordem pública”⁸¹ quanto um componente finalístico – ainda que genérico – que conflui, invariavelmente, para um estado de coisas que permita minimizar os conflitos (especificamente as guerras) e promover a paz. À obtenção desses fins, ordenam-se, essencialmente, as normas negativas, razão pela qual acabaram sendo confundidas com o *próprio* Direito⁸². Ainda modernamente, mesmo que

⁷⁷ *Ibid.*, p. 25.

⁷⁸ BOBBIO, 2007, p. 67.

⁷⁹ *Ibid.*, p. 68.

⁸⁰ *Ibid.*, p. 2.

⁸¹ *Ibid.*, p. 4.

⁸² *Ibid.*, p. 3.

se assuma a necessidade de existência de normas positivas, permanece dominante a concepção repressiva do direito⁸³.

Bobbio estabelece uma comparação entre o ordenamento repressivo e o promocional em relação aos seguintes critérios: fins, meios, estrutura e função⁸⁴. São de grande utilidade para delinear os traços constitutivos e distintivos daqueles dois modelos normativos. Descrevem-se da seguinte maneira:

- 1) Quanto aos fins, distinguem-se os dois tipos de ordenamento pelo fato de, ao primeiro, interessarem as condutas indesejadas – cuja prática esforça-se para impedir; e, para o segundo, os comportamentos desejáveis, a cuja realização tenta incentivar até os menos dispostos a cooperar⁸⁵.
- 2) Quanto aos meios, o Estado se vale de operações diretas e indiretas. No ordenamento repressivo, busca-se tornar a conduta indesejada impossível, difícil ou desvantajosa. No promocional, busca-se tornar a conduta desejável necessária, fácil ou vantajosa. As medidas diretas servem-se da vigilância e do uso da força; as indiretas, por outro lado, agem pela influência sobre a decisão do agente, pois o comportamento indesejado sempre é possível, mas produz consequências de acordo com o propósito do legislador. No ordenamento repressivo, portanto, o desencorajamento assume o papel de medida indireta; já no promocional, a técnica típica de medida indireta é o encorajamento⁸⁶.
- 3) Quanto à estrutura, identifica-se que, na sanção negativa, há um direito-obrigação por parte do sancionador; na positiva, há o direito do particular de cobrar a concretização da promessa. No primeiro caso, portanto, a fórmula estrutura-se como: “Se fazes A, deves B”; na segunda, “Se fazes A, podes B”. Já na técnica do desencorajamento, a estrutura é: “Se não queres A, deves B”; na do encorajamento, a norma é do tipo “Se queres A, deves B”⁸⁷.
- 4) Quanto à função, apresentam-se as categorias de conservação e de mudança; diz-se que as primeiras ligam-se às medidas de desencorajamento, e as segundas às de encorajamento.

⁸³ *Ibid.*, p. 7.

⁸⁴ *Ibid.*, p. 1.

⁸⁵ *Ibid.*, p. 15.

⁸⁶ *Ibid.*, p. 16.

⁸⁷ *Ibid.*, p. 19.

2.2.1 O direito sancionador e o direito premial

Norberto Bobbio, ao comparar as concepções do Direito como ordenamento coativo (tradicional) e como ordenamento diretivo, diz que a primeira traduz um ponto de vista subjacente em que se pressupõe o homem como mau, “... cujas tendências antissociais devem ser controladas”⁸⁸; já a segunda deriva do pressuposto do homem inerte, que precisa receber um estímulo ou provocação. Conclui, por isso, que, do ponto de vista funcional, seria mais correto definir o Direito não apenas como uma forma de controle, mas também de *direção social*⁸⁹ (grifo original).

Destacam-se as diferenças dessas visões e de suas consequências práticas, sobretudo, quando se tem em mente que o modo primordial pelo qual se exerce a função promocional do Direito (e, portanto, do Estado) é ou obrigar a fazer (ou a não fazer) ações que seriam permitidas (o que significa uma restrição à liberdade, ou seja, uma coação); ou estimular a fazer (ou a não fazer) ações que continuam sendo permitidas (o que caracteriza a função promocional)⁹⁰.

As distinções entre as duas categorias (coação e direção) e a evidente – e ascendente – importância da função promocional para o Direito acarretam, segundo Bobbio⁹¹, uma crise na teoria do Direito como um ordenamento coativo. Segundo o autor italiano, Kelsen, na tentativa de explicar a especificidade do Direito por meio da sanção negativa, recorre ao fato de que o Estado (e, portanto, o Direito) é titular exclusivo do uso da força para a imposição normativa (outros ordenamentos, como os religiosos ou morais, não podem fazê-lo). As crescentes intervenções estatais na esfera econômica, todavia, suscitam o questionamento de que conceber o Estado e defini-lo pelo monopólio do uso da força talvez seja algo demasiado limitado⁹². Afinal, o poder não se exerce somente pela força, mas também – e sobretudo na modernidade – pela posse dos meios de produção econômica e dos instrumentos de formação ideológica. Segundo Bobbio, portanto, uma teoria que definisse o Direito como a organização do poder econômico mereceria tanto crédito quanto a teoria corrente, que o define como a organização do poder coativo. A constatação reveste-se de importância, porque, por seu intermédio, torna-se mais aceitável concluir que, de um ponto de vista funcional, o Direito não deva ser mais visto como um meio de controle

⁸⁸ *Ibid.*, p. 79.

⁸⁹ *Ibid.*

⁹⁰ *Ibid.*, p. 71.

⁹¹ *Ibid.*, p. 73.

⁹² *Ibid.*, p. 75.

social, mas também de organização pública da economia, o que demonstra a insuficiência da teoria coercitiva, tradicional⁹³.

Especificamente sobre o caráter premial do Direito, diz-se que pode estabelecer-se sob dois aspectos diferentes da conduta que se queira incentivar: é possível tanto o oferecimento de um prêmio (ou o desaparecimento de uma desvantagem) pela consecução de um comportamento conforme aos propósitos da norma quanto à disponibilização de meios que facilitem ao administrado o atingimento daqueles propósitos (ou que lhe reduzam o ônus para tanto). Vê-se, então, que os instrumentos agem em momentos distintos da atuação do particular: um ao oportunizar (e, de certa forma, constituir) a própria conduta e o outro ao conferir o prêmio, uma vez estando perfeito o ato desejável pela Administração que, por conta própria, o particular tenha praticado⁹⁴. Pode-se imaginar que, entre as duas modalidades, exista uma diferença essencial: parece-nos inegável que, ao oferecer meios para a adoção de uma conduta, o Estado não tenha garantias de que ela irá efetivamente concretizar-se, uma vez que o particular, muitas das vezes, tem a possibilidade de, sem ferir a lei diretamente, desvirtuar-lhe o sentido; ao passo que conceder o prêmio somente depois que a conduta já se concretizou, embora traga mais segurança ao Estado (por somente conceder a benesse após a certeza da implementação), pode não ser de muita valia em empreendimentos que sejam demasiado custosos para o investidor particular que conte somente com forças próprias.

2.2.2 Intervenção sobre o domínio econômico e norma indutora

Delineados alguns traços pertinentes aos modelos de análise estrutural e funcional do Direito, bem como feitos os apontamentos acerca das funções repressiva e promocional do ordenamento jurídico, apresenta-se um recorte ligado ao exercício da indução de comportamentos e às normas que lhe são próprias.

A limitação do recorte de indução de comportamentos dá-se, aqui, pelo recurso à análise da intervenção econômica, que, por sua vez, subdivide-se em outras categorias. A esse respeito, Luís Eduardo Schoueri leciona que a “intervenção econômica do Estado pode dar-se de modo direto e indireto”⁹⁵, e que o conceito repousa sobre o pressuposto de que o Estado esteja atuando

⁹³ *Ibid.*, p. 76.

⁹⁴ *Ibid.*, p. 18.

⁹⁵ SCHOUERI, L. E. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005a. p.41.

fora de suas competências ordinárias: por esse motivo, o ordenamento (Constituição Federal) não institui uma intervenção quando prevê a prestação de serviços públicos pelo Estado, ainda que sob formas diversas⁹⁶.

Ambos os modos (direto e indireto) atuam *no* ou *sobre o* Direito Econômico. Pela relevância do objeto destinatário dessas intervenções, o autor importa-se em conceituá-lo⁹⁷ como uma parte da atividade econômica que sofre atuação de agentes privados e que fica sujeita à regulação normativa estatal, por meio de fiscalização, incentivo e planejamento, admitindo-se sobre ele, excepcionalmente, a atuação estatal direta, mas essa apenas quando garantida a ausência de privilégios⁹⁸.

No modo direto de intervenção, o Estado atua exercendo o papel de empresário; revela-se, com isso, um forte caráter intervencionista, em que o Estado ombreia lado a lado com o agente econômico privado⁹⁹. Esse é o modo que Eros Roberto Grau classifica como “intervenção *no* domínio econômico”¹⁰⁰. A definição refere-se ao fato de o Estado, no caso, atuar no campo da atividade econômica em sentido estrito, como agente ou sujeito econômico. Dentro dessa categoria, o autor abre duas outras: por absorção e por participação. Na primeira, há a formação de monopólios, já que o Estado assume integralmente os meios de produção de um dado setor; na segunda, não há monopólio, mas o Estado controla parcialmente os meios de produção e atua como mais um competidor, junto às demais empresas privadas que exerçam atividades análogas¹⁰¹.

Schoueri classifica como intervenção *indireta* aquela na qual impõem-se, por meio de legislação regulamentadora, limitações e/ou estímulos, que guardam caráter diretivo. Pode ser *por direção*: quando o Estado, sem participar diretamente da atividade econômica, emite comandos imperativos dotados de força cogente e natureza de regra com conseqüente único, a serem cumpridos pelos agentes que atuem no campo da atividade econômica em sentido estrito¹⁰². Pode ser também *por indução*: quando o Estado produz encorajamentos ou desencorajamentos que, por

⁹⁶ *Ibid.*, p. 43.

⁹⁷ *Ibid.*

⁹⁸ Eros Grau concebe o Direito Econômico “tanto como método como quanto ramo do Direito”. Sobre a primeira acepção, detalha que sua natureza metodológica seria útil como modelo de interpretação, trazendo um cariz essencialmente teleológico e funcional, capaz de instrumentar toda a interpretação jurídica e conformando a interpretação de todo o Direito. Sobre a segunda, destaca que aquilo a torná-lo peculiar é a sua “destinação à instrumentalização, mediante ordenação jurídica, da *política econômica do Estado*) (grifo original). A esse respeito, v. GRAU, E. R. **A ordem econômica na constituição de 1988**. São Paulo: Editora Malheiros, 2010, p. 151-153.

⁹⁹ SCHOUERI, 2005, p. 41.

¹⁰⁰ GRAU, E. R. **A ordem econômica na constituição de 1988**. São Paulo: Editora Malheiros, 2010. p. 147.

¹⁰¹ *Ibid.*

¹⁰² SCHOUERI, 2005, p. 43.

meio de normas dispositivas, deixam alternativas de condutas ao particular, permitindo que esse forme sua vontade, preferencialmente, no mesmo sentido dos propósitos estatais. É aceitável, então, que a conduta desejada não seja adotada, não constituindo isso um ilícito¹⁰³.

Essa intervenção indireta é denominada por Eros Grau “intervenção *sobre* o domínio econômico”, subdividindo-se em categorias homônimas às de Schoueri¹⁰⁴. Nelas, o autor destaca, para as de direção, o fato de serem positivadas por normas cogentes, impositoras de comportamentos; já para aquelas por indução, utiliza as ideias da “sedução” e do “convite”, que, se aceito, vincula as partes às cláusulas legais; enxerga, aí (citando Norberto Bobbio), o limiar do universo do direito premial¹⁰⁵.

Schoueri estabelece, ainda, importante distinção, do ponto de vista jurídico, entre os dois instrumentos – os quais, na prática, muitas vezes manifestam-se de maneira bastante semelhante, o que dificulta sua diferenciação –, que repousa sobre o grau de liberdade do administrado para praticar ou não a conduta que se deseja induzir. O autor defende a relevância desse critério baseado no fato de a prática do fato gerador ser um fenômeno estritamente vinculado à atuação livre do particular. De fato, fosse a prática do fato gerador obrigatória, estar-se-ia falando de confisco; fosse a prática impossível, não haveria sequer norma indutora, pois não existiria tributo¹⁰⁶.

A norma indutora, na ciência das finanças, parece mostrar-se mais eficiente – quando se busca um efeito imediato – em sua modalidade de direção do que de indução (incentivos ou desincentivos fiscais). No propósito de desencorajar um ato, serve usar a distinção de Becker: o Estado estabelece um dever de caráter sancionatório, por meio de regra jurídica e como instrumento jurídico “... para impedir ou desestimular, *diretamente*, um ato ou fato que a ordem jurídica *proíbe*”¹⁰⁷. Por outro lado, usa a norma indutora de desincentivo (tributo extrafiscal proibitivo), estabelecida por regra jurídica e como instrumento jurídico, “para impedir ou desestimular, *indiretamente*, um ato ou fato que a ordem jurídica *permite*”¹⁰⁸. Vemos, portanto, que nessa escala de força, a ilicitude desponta como traço distintivo principal, tensionando os limites entre as condutas que o legislador queira desencorajar com maior ênfase (constituindo-a um ilícito civil ou – até mesmo – penal) e aquelas cuja concretização implica custos sociais que, embora indesejáveis,

¹⁰³ *Ibid.*, p. 44.

¹⁰⁴ GRAU, 2010, p. 147.

¹⁰⁵ *Ibid.*, p. 149.

¹⁰⁶ SCHOUERI, 2005, p. 45–46.

¹⁰⁷ BECKER, A. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2007. p. 655.

¹⁰⁸ *Ibid.*, p. 656.

não cruzem a fronteira da juridicidade¹⁰⁹. Sobre o ponto, Schoueri nota ainda que as normas de direção adaptam-se mais propriamente a comportamentos almejados de forma generalista, caso em que se buscam efeitos absolutos e “sem lacunas”¹¹⁰; já as normas de indução são aplicadas com mais proveito quando se tolera, em algum grau, o comportamento desviante – desde que isso não implique prejuízo distorcivo ao objetivo almejado – e torna-se necessário algum critério para a diferenciação. Assim, conclui-se que, comparativamente, nas normas de direção o legislador substitui o mercado na eleição de critérios, enquanto nas de indução o critério de escolha será o mercado.

Se a intervenção sobre o domínio econômico seria preferível sob a forma de norma diretiva ou indutora é um tema que guarda ainda outras facetas e complexidades. Schoueri¹¹¹ cita interessante exemplo da possibilidade do uso de normas diretivas ou indutoras em contexto de controle de emissões nocivas à saúde ambiental. Se, por um lado, a norma diretiva poderia gerar um empenho apenas limitado por parte do particular em reduzir suas emissões – já que, após atingir os limites predeterminados, o sujeito destinatário da norma não teria incentivo marginal nenhum para aumentar seus esforços – a norma indutora (de caráter tributário) poderia instituir índices escalonados de reduções do tributo proporcionalmente às reduções nas emissões, de forma que qualquer esforço marginal na melhoria da conduta particular pudesse resultar em recompensa efetiva em termos monetários. Porém, entende-se que esse tipo de arquitetura promove um efeito indesejado: a monetarização do (no caso) Direito Ambiental, no sentido de tornar o particular – que antes era visto como gerador de danos – alguém que apenas está “pagando a conta” pelo tanto que prejudica o ambiente, como se isso lhe conferisse uma certa legitimidade. No médio prazo, a tendência é que se reduza – além da consciência ambiental – a propensão a evitar os danos¹¹².

Importa também discernir a competência para a instituição de normas tributárias indutoras, na hipótese de se questionar se um ente poderia fazê-lo sem que houvesse convergência da competência tributária e da competência material para legislar sobre o tema objeto da norma.

¹⁰⁹ Aqui, pode-se identificar o interessante fenômeno da liberdade relativa do legislador, que, de acordo com inúmeras variáveis de caráter político, moral e discursivo (*i.e.*, dependente da efetividade da comunicação com a sociedade) imputa valorações substantivas às condutas possivelmente adotadas pelo particular e as incorpora ao ordenamento jurídico, como normas positivas, o que torna mais visível a importância de aliar-se à análise estrutural do Direito também uma visão funcional e finalística.

¹¹⁰ SCHOUERI, 2005, p. 47.

¹¹¹ *Ibid.*, p. 48.

¹¹² *Ibid.*

Schoueri¹¹³ assevera que um ente não poderia regular de maneira indireta – *i.e.*, detendo e exercendo sua competência tributária – um objeto ou tema concreto sobre a qual não detivesse também competência material. Isso nos leva à necessidade de remeter a pesquisa, sempre que se deseje aclarar a existência ou não de competência, ao rol de competências constitucionalmente positivadas – inclusive nos casos de competências concorrentes, para os quais não de ser observadas, também, além da matéria, as regras constitucionais de prevalência entre as faculdades normativas dos entes de diferentes níveis federativos.

No campo da tributação sobre o consumo, o uso das normas tributárias indutoras enfrenta um desafio relevante, uma vez que, para desincentivar o consumo de bens reputados como “indesejados”, é possível agravar-lhes a tributação: no entanto, não se pode negligenciar a elasticidade-preço da demanda, pois, a depender dessa variável, o resultado do agravamento na tributação pode resultar na forma planejada pelo legislador (redução do consumo) ou não (redução irrelevante ou nula); neste último caso, o que se observará é o aumento do ônus (custo) sobre o consumidor, sem que os hábitos que se desejava combater sejam atingidos. Os bens e serviços de alta elasticidade-preço da demanda costumam responder bem, portanto, à instituição desse tipo de tributo; já os que a têm baixa sofrerão pequena alteração em seu consumo em razão do gravame imposto¹¹⁴.

2.3 A norma tributária em sua função indutora

Analisar a norma tributária na sua dimensão de instrumento extrafiscal significa, antes de mais nada, delimitar a compreensão do próprio conceito de “extrafiscalidade”. Celso de Barros Correia Neto nota que o termo não tem definição ancorada em textos normativos, embora esteja presente na jurisprudência e na doutrina – fato que não infirma sua relevância prática¹¹⁵. A esse respeito, Paulo de Barros Carvalho afirma que o termo *extrafiscalidade* (assim como *fiscalidade* e *parafiscalidade*) possui raríssimas referências no direito positivo, sendo uma construção puramente doutrinária¹¹⁶.

¹¹³ SCHOUERI, L. E. Normas Tributárias Indutoras em Matéria Ambiental. *In*: Heleno Taveira Tôres (Org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros Editores, 2005b, v. 1, p. 235-256.

¹¹⁴ SCHOUERI, 2005, p. 49.

¹¹⁵ CORREIA NETO, 2012, p. 62.

¹¹⁶ CARVALHO, P. de B. **Direito tributário: linguagem e método**. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 297.

Compreendemos que a morfologia da palavra “extrafiscalidade” já revela, ainda que discretamente, uma opção valorativa feita pelo seu usuário: sugere que a norma extrafiscal abriga em seu conteúdo um elemento que transborda a chamada “fiscalidade” – entendida como a demanda estatal natural, baseada no interesse arrecadatório para os cofres estatais e não na instauração de efeitos sobre os mercados ou outras instâncias comportamentais. No dizer de Celso de Barros Correia Neto, essa existência de elementos *a mais* significaria uma situação atípica no exercício da competência tributária, justamente pelo pressuposto teórico adotado para a norma tributária em geral, de neutralidade e interesse unicamente arrecadatório¹¹⁷.

O autor distingue dois propósitos fundamentais, que constituem a própria natureza instrumental dos tributos: gerar receitas capazes de permitir a concretização das atribuições administrativas do Estado e intervir na ordem econômica. Para o primeiro, usa-se o nome “fiscalidade”; para o segundo, “extrafiscalidade”¹¹⁸. Com isso, entende-se mais facilmente que, conquanto não haja norma tributária absolutamente pura em termos de (extra)fiscalidade, sua classificação em uma ou outra categoria ficará vinculada ao propósito de sua instituição, ou aos resultados que se projetam alcançar¹¹⁹.

Paulo de Barros Carvalho explica que a extrafiscalidade consiste na forma de manejar os elementos jurídicos que configuram os tributos, de forma a privilegiar a perseguição de objetivos alheios à função arrecadatória¹²⁰. Cita os exemplos do Imposto Territorial Rural (ITR) – cuja legislação, para homenagear a função social da propriedade, onera imóveis inexplorados ou de baixa produtividade – e do Imposto Sobre a Renda (IR) – cuja legislação incentiva o reflorestamento por meio da concessão de abatimentos. Não obstante alguns tributos prestem-se mais ou menos a uma ou a outra função, não há pureza absoluta em nenhuma entidade tributária, restando verificar, no caso concreto, que, por vezes, há o predomínio de uma em detrimento de outra¹²¹. Nesse predomínio – que certamente não poderemos chamar ocasional – ressalta-se a diferença entre “valores finalísticos”¹²² e a mera produção de efeitos, que Celso de Barros Correia Neto destaca: o fato de todos os tributos poderem produzir efeitos alheios aos estritamente arrecadatórios não se confunde com o fato de que alguns deles tenham recebido essa capacidade

¹¹⁷ CORREIA NETO, 2012, p. 62.

¹¹⁸ *Ibid.*, p. 64.

¹¹⁹ *Ibid.*, p. 65.

¹²⁰ CARVALHO, P. de B. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. São Paulo: Noeses, 2021. p. 303.

¹²¹ *Ibid.*, p. 304.

¹²² CARVALHO, 2018, p. 297.

de forma intencional, por uma decisão legislativa que tenha estabelecido sua produção como a própria finalidade da norma impositiva¹²³.

Merece ainda menção o uso das normas tributárias indutoras (como instrumentos para a produção de efeitos extrafiscais) no recorte dos tributos denominados “impostos do pecado”. Nesse tipo de tributo¹²⁴, o legislador impõe ônus tributários a determinadas atividades. Justifica-se esse tipo de medida pelo interesse público, a partir do conceito de *externalidade*: uma espécie de falha de mercado que gera um descompasso entre os custos particulares de determinada atividade e os custos sociais que ela impõe; enquanto o particular que explora a atividade concentra e titulariza os lucros, a coletividade arca com os custos, e vice-versa, em determinadas situações. São os custos privados sendo transferidos para a sociedade e não repercutindo na prática de preços daquele agente¹²⁵. Com a tributação extrafiscal, intenciona-se equilibrar essa alocação de custos – ainda que, na prática, seja complexo fazê-lo com precisão –, que, doutra forma, nunca seria equilibrada pela “mão invisível do mercado”, pois seus efeitos repercutem por atores estranhos às relações contratuais originárias.¹²⁶

Outra possível finalidade da instituição desse tipo de imposto é a afetação de verbas orientadas ao melhoramento do sistema de saúde ou de combate aos efeitos nocivos causados pelo consumo do bem que se deseja desencorajar. Comumente citam-se os investimentos necessários pra combater as consequências do consumo de álcool e do tabaco, elementos que geram pressão sobre o sistema de saúde, por suas características prejudiciais. A suposta escolha “irracional” de entregar-se ao consumo de substâncias nocivas é, então, combatida pelo Estado¹²⁷, por meio do poder de tributar. Surge, a partir disso, a crítica ao paternalismo estatal, conceito que empresta uma conotação negativa à conduta estatal de tutelar, supostamente, o “bem” de seus administrados¹²⁸.

¹²³ CORREIA NETO, 2012, p. 78.

¹²⁴ Na mais recente reforma tributária brasileira (EC nº 132/23), criou-se o Imposto Seletivo (IS), que guarda exatamente a feição e a finalidade aqui mencionadas.

¹²⁵ CATARINO, J. R.; FERRAZ, D. Impostos extrafiscais ainda são imposto? Um excuro sobre a admissibilidade teórica da figura e seus limites. **Revista Jurídica Portucalense**, [s. l.], p. 46–71, 2022. Disponível em: <https://revistas.rcaap.pt/juridica/article/view/25776>. Acesso em: 27 set. 2024.p. 52.

¹²⁶ *Ibid.*, p. 53.

¹²⁷ Atualmente, o fenômeno das *bets* ilustra bem as preocupações com o vício em jogos de azar e o possível abismo a ser criado na ausência de uma regulação mais rígida. A esse respeito, v. RIBBEIRO, Leonardo. Beneficiários do Bolsa Família gastaram R\$ 3 bi com “bets” em agosto, diz BC. **CNN BRASIL**. Brasília, 24 set. 2024. Disponível em <https://www.cnnbrasil.com.br/economia/macroeconomia/beneficiarios-do-bolsa-familia-gastaram-r-3-bi-com-bets-em-agosto-diz-bc/>. Acesso em 27 set. 2024

¹²⁸ SILVEIRA, J. V. K. X. da. **A exploração dos jogos de azar no Brasil: uma perspectiva à luz do direito financeiro**. Universidade de São Paulo. São Paulo, 2020. Disponível em: <https://doi.org/10.11606/D.2.2020.tde-30042021-000619>. Acesso em: 5 ago. 2024.p. 98.

Sendo ou não adequado aceitar a assunção do papel de regulador de hábitos supostamente nocivos à vida humana pelo Estado, é importante ressaltar que a tributação extrafiscal, por meio da instituição de “impostos do pecado” não deve ultrapassar as tênues fronteiras do desencorajamento e ingressar no território da sanção, tornando impossível o consumo do bem ou serviço gravado; tal situação, se concretizada, ofenderia a própria definição legal de “tributo” fornecida pelo código tributário nacional¹²⁹.

2.3.1 Extrafiscalidade em sentido amplo e em sentido estrito

O uso do termo “extrafiscalidade” comporta sentidos distintos em termos de alcance. Assim, Luís Eduardo Schoueri trata de extrafiscalidade como *gênero* e como *espécie*. Primeiramente, o autor colaciona algumas definições doutrinárias para o que chama de extrafiscalidade em sentido estrito (espécie)¹³⁰. Todas elas giram em torno da intenção em modificar um comportamento social e do desprezo pelo resultado arrecadatório. Por outro lado, Schoueri afirma a existência de outras normas, as quais “... também se movem por razões não fiscais, mas desvinculadas da busca pelo impulsionamento econômico por parte do Estado”¹³¹. Essas estariam incluídas no *gênero* extrafiscalidade, porém não na espécie, pois denotam objetivos referentes à política social.

Para José Casalta Nabais, a extrafiscalidade em sentido estrito ou próprio é o conjunto normativo que, sendo formalmente fiscal, não tem por finalidade principal a obtenção de receitas, mas a consecução de determinados resultados econômicos ou sociais. São, então, normas fiscais caracterizadas pelo intuito de atuar sobre os comportamentos dos destinatários, por meio do incentivo ou desincentivo, o que nos permite dizer que contêm medidas de política econômica e social¹³². Há, ainda, segundo o autor “... o fenômeno da extrafiscalidade inerente à generalidade das normas de direito fiscal (de tributação ou não tributação)”¹³³, e este seria um dos aspectos da extrafiscalidade em sentido amplo.

¹²⁹ *Ibid.*, p. 100.

¹³⁰ SCHOUERI, 2005, p. 33.

¹³¹ *Ibid.*, p. 32.

¹³² NABAIS, J. C. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos: Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 2012. (Teses de Doutoramento). *E-book*. p. 625.

¹³³ *Ibid.*, p. 626.

Malgrado a existência de contextos, acepções e significados distintamente atribuídos ao conceito de “extrafiscalidade”, é possível resumi-los e sistematizá-los em uma síntese conceitual, nos termos daquela proposta por Celso de Barros Correia Neto. O autor analisa o conceito e o distribui por quatro espécies de manifestação do fenômeno extrafiscal: como finalidade ou justificação; como regime jurídico; como norma jurídica tributária ou como efeito social. O traço essencial desse fenômeno – que podemos ousar classificar quadripartite – é a aptidão a servir de introdução, no discurso jurídico do tributo, de elementos a ele em princípio estranhos, pois não ordenados à aquisição de recursos públicos¹³⁴.

A necessária lapidação realizada no conceito de extrafiscalidade ajuda-nos a identificar com maior precisão os aspectos que permitem classificá-lo; efetivamente, no modelo proposto por Celso de Barros Correia Neto, as facetas da extrafiscalidade-efeito e da extrafiscalidade-finalidade são úteis para estabelecer o contraste entre o que se projetou alcançar e o que de fato se alcançou com a instituição do tributo – e, especialmente, dos incentivos fiscais –, revelando-lhes a real distância entre o plano das normas (ideal) e o plano dos fatos (real)¹³⁵.

2.3.2 Sobre as subvenções diretas e os incentivos fiscais

2.3.2.1 Traços fundamentais

Explicitado o papel da norma tributária indutora como instrumento de extrafiscalidade, torna-se importante, para aprofundar a análise funcional a que se propõe este capítulo, definir, diferenciar e comparar os instrumentos das subvenções diretas e dos incentivos fiscais.

O método adotado dá preferência ao destaque entre as possíveis vantagens e desvantagens comparativas entre os dois instrumentos. É necessário, também, salientar que não se trata de uma coleção de definições colhidas entre o maior número possível de doutrinadores; deu-se preferência a eleger definições doutrinariamente bem construídas como ponto de partida para as conclusões que se desejam formular.

Assim, importa definir, em primeiro lugar, o conceito de subvenção, colhido de Heleno Taveira Torres: “Subvenção é emprego de verba pública, com quantia previamente definida e

¹³⁴ CORREIA NETO, 2012, p. 80.

¹³⁵ *Ibid.*, p. 84.

aprovada pela lei orçamentária, destinada a empresa de certo e determinado setor, sem qualquer vínculo com alguma espécie de tributo”¹³⁶. Será útil, ainda, servir-nos das definições da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964: nela, as subvenções cobrem *deficits* de manutenção das empresas públicas e deverão estar expressamente incluídas nas despesas correntes dos orçamentos dos entes. Além disso, a subvenção destinada a empresa com fins econômicos (lucrativos) deverá, além de compor a lei orçamentária, estar prevista expressamente em lei especial¹³⁷.

Ricardo Lobo Torres prefere destacar, dentro do conceito, sua importância dentro do sistema federativo: “São importantíssimas para complementar a política do Federalismo das Regiões, com atribuir recursos aos órgãos regionais incumbidos de promover o desenvolvimento local”¹³⁸.

Elcio Henriques resume que, não obstante a inexistência de uma definição universal para o conceito, é pacífico que o gasto público realizado por meio da subvenção faz-se para entidades privadas e sem a correspondente contraprestação econômica; o critério finalístico que comumente se encontra vinculado à subvenção aponta para a geração de algum efeito econômico de interesse público, como o crescimento e a geração de empregos¹³⁹.

Pelo lado do incentivo fiscal, Celso de Barros Correia Neto reconhece dois âmbitos: denomina incentivos fiscais *lato sensu* àqueles que não necessariamente implicam redução monetária da obrigação principal; ali, podem encaixar-se expedientes como a permissão de outras formas de pagamento, a simplificação dos deveres instrumentais (obrigação acessória) e os parcelamentos. A modalidade *stricto sensu* comportaria a redução direta da carga fiscal, caso em que não se pode fugir da figura da renúncia. As isenções são o exemplo mais adequado para o caso¹⁴⁰, e poderíamos adicionar, ainda, as deduções de base de cálculo e as alíquotas reduzidas.

¹³⁶ TÔRRES, H. T. Incentivos Fiscais na Constituição e o “Crédito-prêmio de IPI”. *Revista Direito Tributário Atual*, [s. l.], n. 18, p. 76–97, 2004. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/download/1724/1227>. Acesso em: 28 set. 2024.p. 84.

¹³⁷ BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em [L4320](#). Acesso em 29 out. 2024.

¹³⁸ TORRES, R. L. *Constituição Financeira, Sistema Tributário e Estado Fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. p. 514.

¹³⁹ HENRIQUES, E. F. *O regime jurídico do gasto tributário no direito brasileiro*. 2009. Mestrado em Direito Econômico e Financeiro – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. Disponível em: <https://doi.org/10.11606/D.2.2009.tde-15062011-153003>. Acesso em: 22 ago. 2024.p. 15.

¹⁴⁰ CORREIA NETO, 2012, p. 110.

José Casalta Nabais declara serem variadas as posições doutrinárias sobre os incentivos (ou benefícios) fiscais. Especifica, dentre essas, a posição¹⁴¹ que identifica os incentivos fiscais a “todo e qualquer desvio ao modelo abstrato de imposto” usualmente adotado, além de “toda e qualquer derrogação” dos princípios que informem a estrutura fiscal, a partir do que se oferta um regime preferencial a determinadas categorias de atividades ou contribuintes, por meio da redução dos impostos que pagariam não houvesse o incentivo¹⁴². Nota-se um pressuposto bastante abrangente, que se presta pouco ou nada à especificação nos casos concretos. D’outro giro, o autor também apresenta¹⁴³ um critério mais equilibrado entre os perfis estrutural e funcional, baseado em elementos sintomáticos: os benefícios são parte de uma disciplina que derroga a disciplina original do tributo, tem uma função promocional e oferece uma situação mais vantajosa para o contribuinte do que a ordinária. Ainda que reconheça outras metodologias possíveis de estabelecimento de critérios para esse estudo, Nabais enxerga o conceito de benefícios fiscais sob o que considera suas características fundamentais: basearem-se na finalidade extrafiscal dominante objetivamente prevista pelo legislador como benefícios para os contribuintes – de forma que esses assumam os comportamentos econômicos ou sociais desejados – e não na finalidade de política fiscal; e a sua disciplina, que é derogatória dos impostos, constituindo-se despesa fiscal (política financeira)¹⁴⁴.

2.3.2.2 Comparações

Embora a quantidade de definições e nuances sobre o tema das subvenções e incentivos fiscais seja muito numerosa nas doutrinas brasileira e estrangeira, lança-se mão – em síntese – das balizas propostas por Celso de Barros Correia Neto para destacar as diferenças, na forma e no conteúdo, entre renúncias e subvenções, para, com isso, alcançar-se um delineamento mais preciso das últimas. O autor reconhece o caráter dúplice do fenômeno do gasto (direto ou “indireto”), especialmente pela importância de se estender a aplicação de regras de um regime jurídico ao outro,

¹⁴¹ Esse entendimento deriva sobretudo das pesquisas de Stanley Surrey, pioneiro em utilizar o conceito de “gasto tributário” (*tax expenditure*) para designar as renúncias fiscais (como exclusões, deduções etc.) que surtiem um efeito semelhante aos incentivos diretos, porém providos de maneira indireta (quando os valores não chegam a efetivamente sair dos bolsos dos agentes particulares). Sobre o tema, v. CORREIA NETO, C. de B. **O avesso do tributo: incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro**. 271 f. Doutorado em Direito Econômico, Financeiro e Tributário – USP, São Paulo, 2012, p.122 e HENRIQUES, E. F. **O regime jurídico do gasto tributário no direito brasileiro**. Mestrado em Direito Econômico e Financeiro – USP, São Paulo, 2009, p.26

¹⁴² NABAIS, 2012, p. 630.

¹⁴³ *Ibid.*

¹⁴⁴ *Ibid.*, p. 633.

para que restrições importantes não sejam desbordadas por leis que concedam incentivos¹⁴⁵. Nesse ponto, destaca ser particularmente importante igualar as salvaguardas legais aplicáveis às exonerações àquelas aplicáveis aos incentivos financeiros quando esses últimos tiverem como motivação compensar um gravame tributário¹⁴⁶; a ideia é que, se o ente quiser chegar ao mesmo resultado com condutas distintas, deverá observar as mesmas condições e restrições, sem que possa “driblá-las”. No entanto, há diferenças essenciais entre os institutos, a começar pelo seu regime jurídico: aos incentivos, o próprio dos tributos; às subvenções, o próprio das despesas públicas¹⁴⁷.

Uma relevante diferença, apontada pelo autor como pertinente à eficácia externa, é o mais elevado grau de transparência que, em regra, entende-se o incentivo financeiro (subvenção) tenha em comparação ao tributário. Isso porque, para as despesas públicas, a disciplina constitucional exige um controle estrito sobre seus destinatários, seus montantes, a limitação dos créditos empregados; sobre a renúncia tributária, porém, o controle é inerentemente dificultado, pela dificuldade em se determinarem precisa e exaustivamente seus beneficiários e os valores envolvidos¹⁴⁸.

Essa necessidade de controle ao qual deve submeter-se o benefício fiscal parecer ser o ponto de partida na motivação para o estudo aprofundado das semelhanças e diferenças entre aquele e as subvenções diretas. Elcio Henriques narra¹⁴⁹ o percurso traçado por Stanley Surrey para integrar, ao longo das décadas de 60 e 70 (séc. XX), os benefícios fiscais ao processo orçamentário, para que esse tipo de gasto fosse comparável ao gasto direto e igualmente controlado. Explica-se que, por não ser a despesa com a renúncia tributária quantificável nos mesmos termos que as despesas orçamentárias tradicionais, foi necessário criar-se uma espécie de “gasto virtual” (renúncia de receita), consistente com as estimativas de perda de arrecadação esperada com a sua instituição. Com isso, mesmo sem representar uma efetiva saída de caixa, o gasto tributário – que, sem confundir-se com o benefício fiscal, representa quantitativamente seus efeitos financeiros – torna-se um parâmetro passível de controle, por ser uma forma de contabilizar e quantificar a receita frustrada pela instituição de determinado benefício¹⁵⁰.

¹⁴⁵ CORREIA NETO, 2012, p. 134.

¹⁴⁶ *Ibid.*, p. 135.

¹⁴⁷ *Ibid.*

¹⁴⁸ *Ibid.*, p. 136.

¹⁴⁹ HENRIQUES, 2009, p. 31.

¹⁵⁰ *Ibid.*, p. 32.

Celso de Barros Correia Neto destaca uma dificuldade essencial para a concretização desse método: identificar e estimar corretamente as renúncias fiscais. O problema trata-se, basicamente, de identificar a estrutura “própria” do imposto, para tornar possível identificar-se o que estiver “a mais” em sua arquitetura. Tal dificuldade, já enfrentada por Surrey na época em que desenvolvia a doutrina, permanece na atualidade; a neutralidade absoluta não existe na prática, e determinados traços do sistema podem ser considerados ou não como pertencentes à “norma padrão” e, conseqüentemente, como “desviantes” ou não¹⁵¹. No campo quantitativo, o problema primordial é o efeito da interação entre diferentes normas, o que torna duvidoso o resultado de um cálculo matemático baseado unicamente na estimativa de cenários com ou sem a existência de uma determinada norma, já que os resultados poderiam comportar-se de forma complexa, tornando-se muito difícil isolar as variáveis para estabelecer um controle consistente. Tudo isso, porém, não é capaz de afastar a utilidade desse modo de tratar tais conceitos¹⁵².

Schoueri, também baseando-se no trabalho de Stanley Surrey, lista três limitações ao registro dos efeitos das normas tributárias indutoras (incentivos): a pouca exatidão dos dados disponíveis para cálculo; necessidade de argumentação por vezes excessivamente técnica ou teórica para fundamentar o tratamento como benefício; e valores individuais baixos¹⁵³.

Discorrendo sobre as subvenções, Luís Eduardo Schoueri propõe, primeiramente, equipará-las, para efeito de estudo, às concessões de crédito favorecido e à assunção de garantia. Em todos os casos, há um dispêndio estatal (ao menos em potência) para favorecer o particular que assuma um determinado comportamento que se deseja promover. Contabilizam-se, portanto, tais estímulos estatais “sob o manto comum das subvenções”¹⁵⁴. O autor, colacionando definições doutrinárias, as compreende, em síntese, como prestações pecuniárias (compreendendo também a redução ou perdão de uma obrigação anterior) que exigem um comportamento específico em contrapartida (diferenciando-se, assim, das doações) e dirigidas em favor de pessoas privadas ligadas a atividades produtivas (afastando-se, então, da assistência social)¹⁵⁵. A partir desse conceito, o autor reconhece e assume que os incentivos fiscais devem sujeitar-se ao regime imposto às subvenções, por coincidirem as essências, sendo as diferenças meramente jurídico-formais¹⁵⁶.

¹⁵¹ CORREIA NETO, 2012, p. 126.

¹⁵² *Ibid.*, p. 128.

¹⁵³ SCHOUERI, 2005, p. 58.

¹⁵⁴ *Ibid.*, p. 55.

¹⁵⁵ *Ibid.*, p. 56.

¹⁵⁶ *Ibid.*, p. 58.

Reconhecida a – em termos – equivalência entre as subvenções diretas e os benefícios fiscais (norma tributária indutora incentivadora), o mesmo autor traça paralelos entre ambas, tendendo a concluir acerca da maior conveniência de lançar-se mão duma ou doutra. Inicialmente, menciona interessante estudo estimativo, conduzido por Matesco e Tafner¹⁵⁷, em 1996, com uma análise aprofundada sobre a concessão de um conjunto de incentivos fiscais concedidos no Brasil por meio da Lei nº 8.661, de 2 de junho de 1993, cujo objetivo era dispor sobre os incentivos fiscais para a capacitação tecnológica da indústria e da agropecuária¹⁵⁸. Vale destacar alguns pontos do trabalho:

- a) Os principais benefícios abarcados foram: i) “dedução de até 8% do Imposto de Renda (IR) devido de valor equivalente à aplicação da alíquota cabível do imposto (...), podendo o eventual excesso ser aproveitado até nos dois anos subsequentes.”¹⁵⁹; ii) “Isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados sobre equipamentos, máquinas (...) destinados à utilização nas atividades de pesquisa e desenvolvimento (...), para efeito de apuração do IR”¹⁶⁰ e iii) “Depreciação acelerada calculada pela aplicação da taxa de depreciação usualmente admitida, multiplicada por dois, sem prejuízo da depreciação normal de máquinas e equipamentos (...), para efeito de apuração do IR”¹⁶¹
- b) dentre as conclusões, destacam-se: i) a renúncia fiscal total do programa corresponderia a 29,4% do total de gastos das empresas em pesquisa e desenvolvimento – P&D; ii) o incentivo de dedução de até 8% do IR seria o mais atrativo dentre as opções; as empresas que apresentaram maior índice de lucratividade receberiam mais incentivos, percentualmente, do que as que tivessem direcionado maior proporção de investimentos em P&D (indicador de esforço); os incentivos não foram, ao fim, muito interessantes para as microempresas e as de menor lucratividade.
- c) As sugestões de melhoria feitas no trabalho foram: i) eliminação do limite de 8% de dedução do IR devido (para empresas que tivessem dispêndio em P&D igual ou superior

¹⁵⁷ MATESCO, V.; TAFNER, P. O Estímulo aos Investimentos Tecnológicos: O Impacto sobre as Empresas Brasileiras. **Texto para discussão nº 429**, [s. l.], 1996. Disponível em: https://portalantigo.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=3598. Acesso em: 21 ago. 2024.p. 22.

¹⁵⁸ A citada lei foi revogada pela Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005 - Institui o Regime Especial de Tributação para a Plataforma de Exportação de Serviços de Tecnologia da Informação – REPES [...]; dispõe sobre incentivos fiscais para a inovação tecnológica [...] e dá outras providências.

¹⁵⁹ MATESCO; TAFNER, 1996, p. 23.

¹⁶⁰ *Ibid.*, p. 24.

¹⁶¹ *Ibid.*

a 2% do faturamento bruto), fato que não chegaria a onerar a arrecadação. Observou-se que esse percentual de 2% está próximo do dispêndio médio na experiência internacional (entre 2% e 3%), bem superior à média brasileira à época (menos de 1%).

d) Com essa implementação, as microempresas chegariam ao mesmo nível de benefício usufruído pelas demais portes. O ponto de atenção seria o grau de adesão, que poderia, a depender de sua magnitude, representar renúncia relevante, dada a elevada prevalência de microempresas no Brasil; por outro lado, o segmento de inovação representa apenas uma fração disso, e pode entregar ganhos em competitividade futura e aumento de receita.

As conclusões do estudo mostraram que havia muitos pontos a serem melhorados no texto da norma, pois o resultado calculado seria vantajoso para as empresas que já eram mais lucrativas e de porte maior, o que significa precisamente o contrário dos propósitos desse tipo de programa¹⁶². Prova disso é o fato de que as empresas com maior índice de lucratividade teriam se beneficiado mais dos incentivos do que aquelas que apresentassem o chamado “índice de esforço” (maior proporção de investimentos em P&D), o que não se alinha perfeitamente com o objetivo do programa, que é estimular justamente essa espécie de investimento.

O estudo concluiu, ainda, que os incentivos fiscais não costumam possuir peso suficiente nos processos de tomada de decisão para induzirem empresas a realizarem investimentos¹⁶³. Essas observações são consistentes com algumas das críticas que se fazem à eficácia dos incentivos fiscais quando comparados às subvenções diretas.

Schoueri colaciona, então, argumentos a favor e contra o uso da norma tributária indutora incentivadora¹⁶⁴: i) diz-se que os benefícios fiscais impulsionam o setor privado a engajar-se em programas sociais, mas essas demandas poderiam ser atendidas por despesas estatais diretas; ii) a alegação de que os benefícios fiscais ostentam maior simplicidade e facilidade de controle não se sustenta quando há necessidade de o ente instituidor acompanhar a atuação do beneficiário; iii) diz-se que os incentivos são mais atraentes ao particular do que iniciativas partindo de despesas

¹⁶² Aqui, cabe mencionar a figura do *free rider*, agente particular que adotaria as providências estimuladas pela norma com ou sem os incentivos concedidos pelo Estado. O fenômeno gera uma lucratividade extraordinária ao particular, pois seus custos não aumentam como consequência da adesão à medida incentivadora. Sobre o tema, ver SCHOUERI, L. E. Normas tributárias indutoras e intervenção econômica. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p.51. O autor exemplifica o fenômeno expondo o peso que os incentivos desempenharam nas decisões de empresas alemãs sobre investir em países estrangeiros em desenvolvimento: a distribuição geográfica dos investimentos não se alterou junto com as mudanças das normas que instituíam e regulavam os incentivos, o que levou à conclusão de que sua mudança, por si só considerada, não fora suficiente para induzir os investidores a realizarem movimentos em resposta direta.

¹⁶³ SCHOUERI, 2005, p. 60.

¹⁶⁴ *Ibid.*, p. 62.

públicas diretas; e iv) a suposta vantagem dos incentivos (de deslocar para o particular todo o custo de implementação das políticas desejadas e abater somente os impostos) pode ser alcançada da mesma forma com subvenções parciais.

Há, ainda, outras questões discutidas pelo autor¹⁶⁵, como os lucros extraordinários passíveis de serem auferidos pelos *free riders* (efeito carona). Não fica pacífico se isso invalidaria os incentivos, mas há relevante parcela da doutrina que entende não serem esses os principais fatores de decisão para o empresariado. Outro ponto de destaque é o problema da alocação de recursos, já que os incentivos costumam incidir proporcionalmente à renda, o que, em termos absolutos, beneficia em maiores valores os contribuintes de renda mais elevada¹⁶⁶. A conclusão sobre a observação do fenômeno é: se, por um lado, a instituição das exações busca atender ao princípio da igualdade [isonomia], também é necessário que o tratamento desigual nas renúncias seja justificado, pois o estímulo que se deseja fornecer com benefícios em tributos que possuam alíquotas progressivas pode acabar se revelando insuficiente e inadequado em cotejo com o efeito indutor realmente desejado. Um bom exemplo citado é uma dedução de imposto de renda, concedida na Alemanha, por dependente (para facilitar a manutenção dos filhos pequenos): para os contribuintes de baixa renda, o incentivo não existe, pois costumam ser isentos do próprio imposto, o que evidentemente anula os efeitos de deduções em sua base de cálculo¹⁶⁷.

Um ponto que não pode ser negligenciado nesse debate é o aumento da pressão fiscal sobre os contribuintes que não gozam de benefícios¹⁶⁸. Esse é um dos motivos pelos quais a instituição dos benefícios fiscais precisa ser submetida a um controle social tão efetivo e presente quanto as demais categorias de gasto público¹⁶⁹. O fato de as normas indutoras promoverem incentivos à prática de determinadas condutas não torna as suas consequências menos graves para a saúde e o equilíbrio orçamentários, bem como para as implicações no âmbito da questão concorrencial; afinal, terceiros afetados não são consultados nem exercem qualquer ato de vontade antes de serem atingidos por alguma desvantagem oriunda da concessão desses incentivos¹⁷⁰.

Assim como a instituição de benefícios pode exercer efeitos negativos sobre os contribuintes por eles não contemplados, identifica-se que a imposição de normas indutoras de

¹⁶⁵ *Ibid.*, p. 63.

¹⁶⁶ *Ibid.*, p. 64.

¹⁶⁷ *Ibid.*, p. 65.

¹⁶⁸ *Ibid.*, p. 67.

¹⁶⁹ *Ibid.*, p. 50.

¹⁷⁰ *Ibid.*, p. 51.

caráter gravoso (como aquelas comumente utilizadas para instituir os chamados “impostos do pecado”, já abordados) pode gerar um efeito maléfico sobre o mercado: os contribuintes que possuam maior capacidade econômica, podendo arcar com o gravame, não só continuam praticando as condutas que se desejam desencorajar como também tornam-se mais fortes ao longo do tempo, pois os concorrentes mais fracos podem acabar por sucumbir e sair do mercado em virtude do custo adicionado pela referida norma. Assim, como resultado final, além de o Estado colher o fracasso do propósito de desencorajamento, também influencia negativamente o mercado, agravando-lhe as falhas em vez de amenizá-las ou corrigi-las. O fenômeno constitui sinal claro da necessidade de as normas indutoras submeterem-se igualmente aos ditames constitucionais dos princípios da ordem econômica¹⁷¹.

Por fim, devemos destacar que não faz parte dos propósitos do presente capítulo concluir exaustivamente sobre a conveniência do uso de incentivos fiscais ou de subvenções diretas, porém explicitar-lhes alguns traços de semelhança e distinção, para conferir o maior grau de precisão conceitual possível à análise sobre as possibilidades do exercício da função indutora da norma tributária pelos municípios após a disciplina inaugurada, para os incentivos fiscais, pela reforma tributária introduzida no ordenamento brasileiro via Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023.

2.4 Uma síntese necessária

O presente capítulo, introdutório dos conceitos que são utilizados para o desenrolar de toda a pesquisa, tem como propósito não apenas apresentá-los, mas, sobretudo, dar-lhes os sentidos que serão úteis para a aplicação pelos municípios – e, de certa forma, aos demais entes subnacionais – no planejamento e execução de instrumentos normativos que permitam um agir administrativo simultaneamente seguro quanto à adequação às normas da Emenda Constitucional nº 132, de 23 de dezembro de 2023 e quanto aos ditames de uma administração pública moderna e eficiente.

Por esse motivo, apresentam-se os conceitos de “extrafiscalidade” e de “norma tributária indutora”, a partir dos quais estabelecem-se comparações e limites. De fato, o escopo da pesquisa não reside em esgotar o estudo do fenômeno extrafiscal – em si, vastíssimo e de manifestações muito distintas -, mas em situá-lo no contexto prático do desafio encontrado pelos entes subnacionais ao ser-lhes proibido exercer a intervenção sobre o domínio econômico utilizando-se

¹⁷¹ *Ibid.*, p. 208.

de benefícios fiscais (incentivos baseados em renúncia de receita tributária quanto à tributação sobre o consumo) a partir do advento do Imposto Sobre Bens e Serviços – IBS.

Compreende-se, então, que o estudo aqui empreendido abordou distinções entre o fenômeno extrafiscal e as normas tributárias indutoras, bem como entre os instrumentos de incentivos fiscais e de subvenções econômicas diretas (ambos utilizados, em chaves próximas, como modelos concretos de estímulo e intervenção sobre o domínio econômico). O propósito de tais medidas é semelhante: procura-se apresentar e contextualizar os fenômenos mais gerais, como a extrafiscalidade e a indução de comportamentos, para, à frente, limitar-se o estudo aos efeitos comparados dos incentivos fiscais e das subvenções diretas, com a finalidade de produzirem-se juízos de como os primeiros podem ser substituídos e complementados, com proveito, pelos segundos, além de eventuais outras medidas possíveis.

3. A EC 132/23: UM IVA SEM INCENTIVOS FISCAIS INFRACONSTITUCIONAIS E QUASE NEUTRO

A EC 132/23, tanto por sua extensão quanto pelo propósito de, ao fim e ao cabo, refundar todo o relacionamento entre a tributação sobre o consumo e a prática tributária, traz em seu seio diversos dispositivos que tangenciam – ou até aprofundam-se – a seara da indução de comportamentos e da intervenção sobre o domínio econômico. Para cumprir com os objetivos da pesquisa que ora se desenvolve, é conveniente recortar, identificar e analisar, à luz dos conceitos apresentados no Capítulo I, os dispositivos pertencentes ao novo texto constitucional que tenham como razão de ser o atingimento de objetivos extrafiscais por meio de normas tributárias indutoras. Para isso, faz-se uma exposição da distribuição de normas tributárias indutoras constantes da emenda, com foco na disposição veiculada via art. 156-A, § 1º, X, da Constituição Federal, de vedação à concessão de incentivos e benefícios financeiros ou fiscais em relação ao Imposto Sobre Bens e Serviços – IBS, bem como de quaisquer regimes benéficos que não estejam previstos no próprio texto da Carta¹⁷².

Também se pretende, neste capítulo, explicitar algumas consequências trazidas à vida fiscal municipal – nos planos normativo e econômico – pela citada vedação. Afinal, malgrado as inúmeras e heterogêneas particularidades apresentadas pelos diferentes municípios brasileiros, os efeitos gerados pela impossibilidade de concessão de incentivos fiscais sobre o Imposto Sobre Serviços – ISS (no caso dessa categoria de ente federado) espalham-se inexoravelmente por essas dimensões, conquanto especifiquem-se, de acordo com cada situação concreta, a extensão e a profundidade das suas consequências.

Ainda perscrutando os reflexos dessas novidades normativas, discutem-se as novas feições do arranjo federativo tributário que ora se delineia, elegendo-se como centro a proibição de concessão de incentivos fiscais, a redução da amplitude de manejo de alíquotas pelo poder municipal e o compartilhamento – bastante difuso – da competência para instituir seu principal tributo. Questiona-se, então, se há ou não prejuízo à constitucionalmente consagrada cláusula pétreia da autonomia federativa, cujos traços ontológicos precisarão ser testados e inquiridos, a fim de se concluir se está sendo respeitada pelo desenho advindo da emenda sob estudo.

¹⁷² BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em 29 nov. 2024.

3.1 A arquitetura de normas indutoras na EC 132/23

3.1.1 Uma neutralidade mitigada

Discutir a arquitetura, *i.e.*, identificar, no texto constitucional reformado, os locais e contextos das normas tributárias indutoras na EC 132/23, significa, antes de mais nada, considerar o efeito indutor da norma tributária face ao princípio da neutralidade, recém adotado expressamente pelo ordenamento jurídico pátrio por meio da mesma emenda¹⁷³. É necessário destacar, em princípio, que, como pontua Celso de Barros Correia Neto, “neutralidade” é um conceito que se pode entender em duas chaves analíticas: i) conforme os fins que justificam sua adoção e ii) conforme os efeitos que gera. No primeiro critério, ressaltam-se os fins a que se dirige a criação do tributo: diz-se neutro se não foi desenhado com o *propósito* de intervir, induzir comportamentos nas decisões e atos sobre os quais incide (nesse caso, a neutralidade aproxima-se da fiscalidade, pois torna o tributo mais próximo um instrumento apenas arrecadatório, sem outros propósitos que não o produto financeiro). No segundo critério, destacam-se e mensuram-se os efeitos que *de fato* dele emanam¹⁷⁴: para impostos sobre o consumo, por exemplo, busca-se minimizar as consequências da imposição do próprio tributo sobre as decisões alocativas dos agentes privados¹⁷⁵.

Essas ressalvas ajudam a compreender que as fronteiras entre fiscalidade e extrafiscalidade não possuem sempre contornos perfeitamente claros; a finalidade (ou eficácia projetada) do tributo torna-se então o signo que aponta para sua natureza quanto a esse critério. Porém, na prática, ainda assim é comum que convivam as duas naturezas finalísticas (fiscal e extrafiscal) mescladas no mesmo tributo, e essa constatação permite – no lugar de diminuir a importância dessas categorias – refinar-se a percepção acerca de fenômenos simultâneos¹⁷⁶. É o que ocorre com o IBS: sendo o principal tributo sobre o consumo do novo arranjo tributário nacional, tem função eminentemente arrecadatória; porém, diversos dos seus elementos constitutivos – como alíquotas reduzidas e regimes especiais, para citar alguns – possuem intenções interventivas.

¹⁷³ Cf. art. 156-A, § 1º, Constituição Federal.

¹⁷⁴ CORREIA NETO, 2012, p. 85.

¹⁷⁵ O detalhamento deste fenômeno é promovido ao longo do presente capítulo. V. *e.g.*, nota nº 265.

¹⁷⁶ CORREIA NETO, C. de B. **O avesso do tributo: incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro**. 271 f. 2012. Doutorado em Direito Econômico, Financeiro e Tributário - USP, São Paulo, 2012. p. 64–66.

André Mendes Moreira aponta como exemplo de hipótese de definição e aplicação do princípio da neutralidade aquela adotada para o sistema comum de imposto sobre valor acrescentado (IVA) constante da Diretiva IVA n. 2006/112/CE, publicada pelo Conselho da União Europeia: um imposto geral sobre consumo que incida sempre proporcionalmente ao preço dos bens ou serviços, independentemente da quantidade de etapas pelas quais tenham passado, de forma que o imposto devido por uma operação seja o resultado da subtração entre o valor da aplicação da alíquota sobre o preço e o imposto que tenha sido incidido diretamente sobre quaisquer de seus elementos formadores anteriormente¹⁷⁷. Há uma relevante discussão sobre o uso e o alcance do advérbio “diretamente”, no sentido de promover-se certa restrição ao creditamento, o que pode mitigar e enfraquecer a concretização do almejado princípio da neutralidade; em muitos casos, incluindo aqueles levados ao crivo jurisdicional de tribunais especializados¹⁷⁸, a cognição sobre a existência de conexão direta e imediata entre os custos dos insumos adquiridos (bens ou serviços) e as saídas tributadas somente se clarificam à luz das particularidades dos casos em disputa¹⁷⁹.

É necessário debater o princípio da neutralidade – bem como um de seus consectários, o princípio da não cumulatividade¹⁸⁰ – lançando o olhar sobre como o recente texto constitucional delinea suas fronteiras. É possível enxergar na opção feita pelo legislador constitucional uma visão substancialmente mais permissiva – do ponto de vista do contribuinte, para quem é natural desejar ver alargadas as hipóteses de creditamento – do que aquela da citada diretiva europeia; aqui, optou-se por permitir o crédito relativo a todas as operações tributadas em que o contribuinte seja adquirente, sem qualquer espécie de diferenciação entre insumos utilizados direta ou indiretamente em operações tributadas futuras. As exceções ficam por conta daquelas operações consideradas de uso ou consumo pessoal – a serem especificadas em lei complementar – e das hipóteses previstas

¹⁷⁷ MOREIRA, A. M. O Direito ao Crédito no IVA Europeu: Apontamentos sobre o Princípio da Neutralidade Tributária. *Revista Direito Tributário Atual*, [s. l.], n. 42, p. 47–66, 2019. Disponível em: <https://doi.org/10.46801/2595-6280-rdta-42-2>. Acesso em: 4 dez. 2024.p. 2.

¹⁷⁸ No contexto citado, descrevem-se diversos processos em que a Corte de Justiça da União Europeia foi instada a julgar se determinadas exclusões de IVA seriam devidas, todas em circunstâncias nas quais as operações de entrada gravadas pelo imposto não eram simples e diretamente atribuíveis a saídas tributadas. Ver, e.g.: UNIÃO EUROPEIA. Corte de Justiça da União Europeia. Caso AES-3C Maritza East 1 EOOD contra Direktor na Direktsia “Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, Plovdiv (C-124/12). *EUR-Lex*, 18 jul. 2013c. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX:62012CJ0124>. Acesso em 4 dez. 2024.

¹⁷⁹ MOREIRA, 2019., p.9.

¹⁸⁰ KOCH, M. O princípio da neutralidade nos tributos não cumulativos (art. 156-A, § 1º, da CF). *In: O IBS e a CBS na constituição*. Coord. Paulo Caliendo, Melissa Guimarães Castello, Mariana Porto Koch. Rio de Janeiro: Lumen Iuris, 2024. p. 102.

no próprio texto constitucional¹⁸¹. Indiscutivelmente, parece-nos tratar-se de um avanço sob o ponto de vista da necessária pacificação interpretativa acerca do caráter direto ou indireto de determinada aquisição na composição do preço de venda do bem ou serviço de cujo imposto o contribuinte deseja creditar-se, fato que certamente evitará o nascimento de litígios que hoje grassam no Judiciário¹⁸². Ainda assim, há, por parte da doutrina, preocupação com o fato de ter sido delegada à lei complementar a tarefa de especificar quais seriam exatamente as hipóteses de operações de uso ou consumo pessoal, já que, em tempos passados, entende-se que a Lei Kandir (Lei Complementar nº 87, de 1996), ao receber a mesma atribuição para “disciplinar o regime de compensação do imposto [ICMS]”, excedeu-se na incumbência e acabou por afetar gravemente a não cumulatividade, resultando numa daninha mitigação do princípio da neutralidade¹⁸³.

No âmbito da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), o conjunto de análises econômicas sobre o princípio da neutralidade tributária alcança não só o conjunto de transações internas a um país, mas também aquelas pertencentes ao comércio internacional. A instituição elabora e divulga diretrizes e boas práticas relativas a diversos temas econômicos e financeiros, e impõe aos países que sejam candidatos a ingressar em suas fileiras a observância de diversas providências¹⁸⁴. Para compreender de forma mais contextualizada a gênese do IBS e de seus diversos mecanismos que se traduziram em inovações no cenário da tributação sobre o consumo nacional, é interessante ter em conta o propósito do Brasil em fazer parte dos quadros da OCDE¹⁸⁵ e conhecer as linhas mestras das diretrizes do órgão que intencionam munir os países de ferramental legislativo e técnico para a elaboração e a instituição de normas tributárias mais favoráveis à consecução dos seus objetivos¹⁸⁶.

¹⁸¹ Cf. art. 156-A, § 1º, VIII, Constituição Federal.

¹⁸² Para alguns exemplos concretos das dificuldades encontradas nessa seara, notadamente das dissensões sobre a possibilidade de concessão de créditos, v. CARVALHO, Daniel Melo Nunes de.; VIEIRA, Marco André Ramos. **O que as Padarias, Açougues e Restaurantes de Supermercados têm a ver com a Reforma Tributária? A não cumulatividade como ponto central da reforma do Sistema Tributário Nacional**. Brasília: Núcleo de Estudos e Pesquisas/ CONLEG/Senado, agosto 2023 (Texto para Discussão nº 319). Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/textos-para-discussao/td319>. Acesso em 5 dez. 2024.

¹⁸³ KOCH, 2024, p. 109.

¹⁸⁴ BRASIL. Câmara dos Deputados. **Cancelada audiência pública sobre ingresso do Brasil na OCDE - Notícias**. [S. l.], [s. d.]. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/noticias/958947-cancelada-audiencia-publica-sobre-ingresso-do-brasil-na-ocde/>. Acesso em: 9 dez. 2024.

¹⁸⁵ HORTA, N. As diretrizes da OCDE sobre o princípio da neutralidade e o PLP n. 68/2024. In: SANTI, Eurico et al (org.). **Nossa Reforma Tributária: Análise da EC 132/23, do PLP 68/2024 (CBS/IBS) E do PLP 108/2024 (Comitê Gestor, Contencioso do IBS, ITCMD e ITBI)**. São Paulo: Max Limonad, 2024. p. 109.

¹⁸⁶ De forma geral, o teor das recomendações da OCDE, especialmente em se tratando de bens intangíveis e serviços relacionados à economia digital, apoia-se sobre pressupostos finalísticos que almejam fornecer o máximo de segurança

Para os fins de avaliação de um imposto sobre valor agregado (IVA), a neutralidade e a não cumulatividade devem ser aferidas com rigor; a diretriz 2.1 (*guideline 2.1*) da publicação da OCDE dedicada ao estudo sobre as melhores práticas internacionais em termos de IVA¹⁸⁷, define que o ônus do não deve recair sobre o contribuinte, a não ser que a legislação expressamente o preveja (situações excepcionais). De fato, a forma ideal de IVA é aquela na qual o consumidor final paga, embutido no preço do bem, o valor total do imposto incidente sobre a última etapa operacional, o que torna os contribuintes anteriores meros aferidores de débitos e créditos. Essa recomendação foi assimilada à Constituição Federal pela EC 132/23¹⁸⁸. A bem da verdade, quase todo o texto do § 1º do art. 156-A foi dedicado a concretizar (ainda que por meio de normas de caráter geral, a serem especificadas pela legislação complementar) o princípio da neutralidade, conjugado com outros princípios correlatos e caros à otimização da tributação sobre o consumo, como a simplicidade (para oportunizar a segurança jurídica na interpretação dos mandamentos normativos), a eficácia da tributação (para minimizar a evasão e promover a justiça), a eficiência (referente à minimização dos custos de conformidade, principalmente) e a flexibilidade dos sistemas tributários (que devem estar alinhados ao avanço tecnológico)¹⁸⁹.

Além da diretriz 2.1, já mencionada, a OCDE apresenta, acerca do princípio da neutralidade, outras cinco, das quais três referem-se ao comércio internacional. Resumem-se em¹⁹⁰: empresas em situação semelhantes e que realizem transações semelhantes devem estar sujeitas a níveis similares de tributação; as decisões empresariais não devem ser tomadas sob o peso preponderante das regras do imposto; as empresas internacionais não devem ser prejudicadas nem beneficiadas na jurisdição de imposto devido em relação às nacionais; a administração tributária pode propor abordagens variadas para garantir que as empresas estrangeiras não arquem com um IVA irre recuperável; e os custos de conformidade relativos aos requerimentos administrativos específicos para empresas estrangeiras não devem ser desproporcionais. Apesar de as últimas terem

jurídica para os atores privados e governamentais; com isso, pretende-se minimizar a evasão fiscal (sendo a iniciativa mais conhecida o Projeto BEPS), bem como as inconsistências na aplicação dos IVAs de diversos países, o que gera riscos relevantes de bitributação. A esse respeito, v. preâmbulo (*forewords*) em: OCDE. **International VAT/GST Guidelines**. 2017. - OECD Publishing, Paris, 2017. Disponível em: https://www.oecd.org/en/publications/international-vat-gst-guidelines_9789264271401-en.html. Acesso em: 10 dez. 2024.

¹⁸⁷ OECD. **International VAT/GST Guidelines**. OECD Publishing: Paris, 2017. Disponível em: https://www.oecd.org/en/publications/international-vat-gst-guidelines_9789264271401-en.html. Acesso em: 10 dez. 2024.p. 20.

¹⁸⁸ Cf. art. 156-A, § 1º, VIII, Constituição Federal.

¹⁸⁹ HORTA, 2024, p. 110.

¹⁹⁰ OCDE, 2017, p. 20–24.

como objeto empresas estrangeiras, seus fundamentos coadunam-se com os propósitos de neutralidade tributária também no âmbito doméstico brasileiro. Isso acontece porque, na maioria dos países, os IVA são impostos nacionais, centralizados¹⁹¹; no Brasil, porém, pelo fato de os três níveis de entes federados gozarem de alguma autonomia para a escolha de alíquotas – e, até antes da implementação do IBS, haver multiplicidade de obrigações acessórias e regulamentações – podem-se extrapolar as preocupações sobre os entraves à eficiência alocativa entre entes federados brasileiros da mesma forma como, em âmbito internacional, faz-se em relação ao entes soberanos.

Nota-se com clareza que as diretrizes formam um corpo de recomendações cuja implementação plena dificilmente se obteria na vida real; a perseguição de seu cumprimento, no entanto, não escapou ao legislador constitucional, o qual, se não abraçou completamente as recomendações doutrinárias mais modernas¹⁹² em relação a impostos da categoria “IVA¹⁹³”, esforçou-se por coaduná-las parcimoniosamente com medidas tecnicamente menos nobres, porém de apelo político e social dificilmente negligenciáveis. É o que ocorre com regimes diferenciados e de alíquotas reduzidas, estudados em mais detalhes em outros pontos desta pesquisa.

Ombreado em importância com o princípio da neutralidade – e talvez a viga mestra de sua sustentação – está a regra do destino do produto da arrecadação. Atualmente, nos tributos sobre o consumo no Brasil, a regra geral¹⁹⁴ é que o sujeito ativo do produto da arrecadação seja o ente onde localizado o contribuinte. A doutrina a considera como um entrave à concretização da neutralidade, uma vez que, pela imposição de alíquotas diversas em distintas jurisdições, o princípio de origem pode influenciar a estrutura econômica ou geográfica da cadeia de valor¹⁹⁵.

¹⁹¹ SILVA, G. “Personalização” do IVA para o Brasil: por que escolher entre eficiência e equidade se é possível ter ambas? **Direito Tributário em Questão - Revista Digital da FESDT**, [s. l.], v. 9, n. n.9, jan./abr. 2019, p. 47–63, 2019. p. 56. Sobre o tema, ainda: LAKS, L. As Alíquotas do IBS (Art 156-A, § 1º, V, VI, VII e XII, e § 2º, 9º, 10 e 11, da CF). *Em: o IBS e a CBS na Constituição. Coord: Paulo Caliendo, Melissa Guimarães Castello, Mariana Porto Koch*. Rio de Janeiro: Lumen Iuris, 2024. p. 187–206. p. 198.

¹⁹² Não se comprovou que a instituição de isenções ou alíquotas reduzidas/zeradas sobre os itens de consumo típicos das famílias de baixa renda tenha trazido benefícios reais a esses grupos, porém aos mais abastados; estudos mostram que as famílias de renda mais elevada consomem produtos semelhantes, porém em quantidades maiores, o que torna mais vantajoso (e eficiente) manter-se a uniformidade de alíquota e, com a receita da arrecadação, direcionar subvenções (gastos diretos) para custear programas sociais voltados ao público alvo. A respeito, v. e.g.: ABSHARI, Z. *et al.* Progressive Taxation versus Progressive Targeted Transfers in the Design of a Sustainable Value Added Tax System. **Sustainability**, [s. l.], v. 13, n. 20, p. 11165, 2021. Disponível em: <https://doi.org/10.3390/su132011165>. Acesso em: 12 dez. 2024. p. 11–12.

¹⁹³ Em inglês, VAT (*value-added tax*).

¹⁹⁴ Nos diferentes tributos sobre o consumo atuais, existe uma quantidade variadíssima de nuances em relação à regra da origem; ela permanece, porém, o pivô do parâmetro de sujeição ativa do produto de imposto arrecadado, pelo que não convém debater, para os fins da presente pesquisa, essa variação de circunstâncias.

¹⁹⁵ OCDE, 2017, p. 16.

Assim, formou-se a diretriz 3.1 das recomendações da OCDE sobre o tema: “para fins de imposto sobre o consumo, os serviços e intangíveis comercializados internacionalmente devem ser tributados de acordo com as regras da jurisdição de consumo”¹⁹⁶. É interessante observar que a busca pela neutralidade tributária é a justificativa para a aplicação do princípio do destino¹⁹⁷, e isso não apenas para as operações relativas ao consumo final, mas também naquelas efetuadas entre empresas (o chamado B2B, “*Business to Business*”)¹⁹⁸; no caso particular dos serviços digitais e intangíveis – atualmente, em volume financeiro, extremamente relevantes para o comércio mundial – o princípio mantém sua relevância, e as diretrizes da OCDE buscam a sua concretização por meio de convenções que permitam fixar, com grau satisfatório de segurança jurídica, os parâmetros de local do imposto devido: a jurisdição onde o adquirente esteja localizado¹⁹⁹.

3.1.2 Normas indutoras: extrafiscalidade e intervenção sobre o domínio econômico na EC nº 132/23

Para que se mantenha a fidelidade ao propósito de apresentar as normas tributárias indutoras presentes no atual texto constitucional como uma oposição – ainda que justificável – à busca pela neutralidade, é conveniente destacá-las e lê-las à luz das intenções e finalidades para as quais foram instituídas. Aqui, abordam-se bens e serviços submetidos a alíquotas reduzidas ou setores incluídos em regimes especiais²⁰⁰, além da introdução do mecanismo de *cashback*²⁰¹, adotado como medida capaz de amenizar efeitos regressivos gerados pela própria natureza da tributação sobre o consumo – vez que suas alíquotas pesam igualmente sobre todos os consumidores finais, o que significa onerar com gravidade quantitativamente uniforme orçamentos familiares bastante díspares. Comentam-se, ainda, os efeitos indutores do regime estabelecido pela

¹⁹⁶ *Ibid.*, p. 38.

¹⁹⁷ PISCITELLI, T. Tributação Indireta da Economia Digital: o Brasil está pronto para aderir às orientações da OCDE? *Revista Direito Tributário Atual*, [s. l.], v. 43, ano 37, p. 524–543, 2019. p. 4.

¹⁹⁸ FOSSATI, G. *Tributação da Economia Digital na esfera Internacional*. Rio de Janeiro: Publicações Direito Rio, 2022. (Tributação da Economia Digital), p. 74.

¹⁹⁹ *Ibid.*, p. 75.

²⁰⁰ Art. 156-A, § 5º, I, “c”, CF: “Lei Complementar disporá sobre: [...] as regras de distribuição aplicáveis aos regimes favorecidos, específicos e diferenciados de tributação previstos nesta Constituição”. A Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025 (oriunda do Projeto de Lei Complementar nº 68, de 2024) abriga, em seu Títulos IV - DOS REGIMES DIFERENCIADOS DO IBS E DA CBS e V - DOS REGIMES ESPECÍFICOS DO IBS E DA CBS, toda a regulamentação afeta ao tema.

²⁰¹ Art. 156-A, § 5º, VIII: “Lei Complementar disporá sobre: [...] as hipóteses de devolução do imposto a pessoas físicas, inclusive os limites e os beneficiários, com o objetivo de reduzir as desigualdades de renda”.

Reforma para a política de concessão de créditos de IBS nas cadeias de operações entremeadas por etapas imunes/isentas²⁰².

Optou-se, no título da presente seção, pela utilização do vocábulo “extrafiscalidade” ao lado da expressão “intervenção sobre o domínio econômico”; embora profundamente interligados, os conceitos diferem, e julgamos necessário explicar, concisamente, tal opção metodológica.

A doutrina diferencia as normas tributárias indutoras em sentido estrito – no dizer de Luís Eduardo Schoueri, de “consciente estímulo ao comportamento das pessoas²⁰³” daquelas que, utilizando instrumentos normativos tributários, permitem cumprir objetivos sociais sem pretensões de indução comportamental. Na sóbria definição de Ivan Allegretti, “A extrafiscalidade se manifesta, assim, pelas finalidades de indução de comportamentos e de amparo social”²⁰⁴. Concretamente, não se pode nem deve assumir que os dois efeitos estarão perfeitamente separados e isolados em sua aplicação à vida real; logo, assim como, antes, falava-se na impossibilidade de criar-se um tributo total e unicamente voltado para a extrafiscalidade²⁰⁵ (em oposição à função fiscal, arrecadatória), agora encontra-se fenômeno semelhante, que reside, porém, na dificuldade de se aferirem os efeitos de políticas feitas a partir de normas tributárias unicamente quanto aos critérios de mera modificação da situação material de seus destinatários ou da promoção de alteração de comportamentos. É o que Hans Herbert von Arnim demonstra ao servir-se do exemplo de medidas de amparo social como o seguro-desemprego, que, sendo planejadas para aliviar dificuldades financeiras, podem também exercer influência sobre comportamentos²⁰⁶. É dizer que, malgrado esses instrumentos sejam postos em prática pelo legislador com uma intenção específica, os efeitos – tanto sobre a renda quanto sobre o comportamento do público-alvo – são variados, simultâneos e menos passíveis de controle do que se desejaria para a maximização das chances de sucesso das políticas propostas.

²⁰² É importante ressaltar que não se inclui no escopo desta pesquisa (pelo fato de ater-se à tributação sobre o consumo e com foco nos entes subnacionais, especialmente os municípios) a disciplina jurídica do tributo incluído no art. 153, VIII, CF (Imposto Seletivo), que, pela sua natureza e finalidade de instituição, guarda um fortíssimo caráter indutor, imprimindo à função arrecadatória – ao menos em tese – apenas um papel secundário.

²⁰³ SCHOUERI, L. E. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 33.

²⁰⁴ ALLEGRETTI, I. **A definição jurídica de renúncia de receita**. 277 f. 2022. Tese (Doutorado - Programa de Pós-Graduação em Direito Econômico, Financeiro e Tributário) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2022. p. 220.

²⁰⁵ V. nota nº 116 (Capítulo 2) e nota nº 174.

²⁰⁶ VON ARNIM, H. Alternativen Wirtschaftspolitischer Steuerung: Anreize Oder Gebote. *In: Staatsfinanzierung Im Wandel*, Karl-Heinrich Hansmeyer (Coord.). Berlin: Duncker und Humblot, 1983, p. 728. O resultado da interação da norma tributária com todo o restante do ordenamento jurídico acaba, inevitavelmente, por produzir efeitos na seara comportamental, ainda que esses não façam parte da sua eficácia planejada, seja no plano político, moral ou econômico, cf. CORREIA NETO, 2012, p. 86.

Com essas distinções em mente, torna-se possível discriminar, dentre os mecanismos constitucionais citados, aqueles como as reduções de alíquota, que têm por propósito direto afetar (*i.e.*, intervir sobre) os hábitos de consumo – no caso, para permitir às famílias mais pobres o acesso a bens e serviços que, doutra forma, ostentariam preços proibitivos –, e aquelas que visam tão somente remediar as assimetrias de renda e o efeito regressivo da tributação, como o *cashback*, que não possui como pressuposto finalístico a alteração de hábitos de consumo, porém apenas a mitigação do sacrifício proporcionalmente maior que as famílias de baixa renda suportam para pagar o imposto sobre consumo à mesma alíquota imposta àquelas de renda mais elevada²⁰⁷. Ou seja: identifica-se como propósito do instrumento um exercício de justiça distributiva, distinto do efeito indutor propriamente dito. No entanto, pela destacada relevância que essas normas detêm, todas são analisadas sob o prisma da indução de comportamentos (dentro do conceito mais amplo de extrafiscalidade), ainda que se amoldem apenas imperfeitamente ao conceito de intervenção sobre o domínio econômico em sentido estrito.

Intimamente ligado à intenção de permitir aos de menor renda o acesso a bens e serviços de reconhecida necessidade está o critério da seletividade em função da essencialidade²⁰⁸. A Constituição de 1988 já o menciona expressamente como elemento essencial do IPI – Imposto Sobre Produtos Industrializados²⁰⁹ e como elemento acidental do ICMS - Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação²¹⁰. Na EC 132/23, embora não previsto expressamente, vem como pressuposto dos seguintes dispositivos: i) que cria a Cesta Básica Nacional de Alimentos e lhe confere alíquota zero de IBS/CBS²¹¹; ii) que autoriza a lei complementar instituidora do IBS/CBS a prever regimes diferenciados de tributação, com redução de 60% da alíquota daqueles

²⁰⁷ Os hábitos de consumo ostentam dinâmicas complexas, que dependem, em grande parte, da elasticidade-preço da demanda de cada bem ou serviço sob estudo e do grau de desequilíbrio provocado pela tributação. Por isso, von Arnim comenta que uma das desvantagens dos incentivos é justamente a falta de conhecimento preciso sobre as elasticidades envolvidas, o que torna impossível prever, com exatidão, o alcance das mudanças de comportamento que lhes sobrevêm, cf. VON ARNIM, H. Alternativen Wirtschaftspolitischer Steuerung: Anreize Oder Gebote. In: **Staatsfinanzierung Im Wandel**, Karl-Heinrich Hansmeyer (Coord.). Berlin: Duncker und Humblot, 1983, p. 732.

²⁰⁸ A doutrina nacional tende a tratar esses conceitos como princípios derivados (subprincípios) de outros mais elevados, como a capacidade contributiva, ou apenas como diretrizes para a concretização daqueles (V., p. ex., TORRES, R. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Volume III: Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia**. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 351-352). Por tal motivo, optou-se por usar a palavra “critério” nesta pesquisa, a cujo escopo escapa a intenção de aprofundar discussões acerca de sua hierarquia axiológica.

²⁰⁹ Cf. art. 153, IV, § 3º, I, Constituição Federal.

²¹⁰ Cf. art. 155, II, § 2º, III, Constituição Federal.

²¹¹ Cf. art. 8º, parágrafo único, Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023.

tributos, para os bens e serviços listados em seus incisos²¹²; iii) que determina à mesma lei complementar prever: isenção para os serviços de transporte público coletivo de passageiros rodoviário e metroviário de caráter urbano, semiurbano e metropolitano²¹³; redução em 100% das alíquotas de dispositivos médicos, dispositivos de acessibilidade para pessoas com deficiência, medicamentos, produtos de cuidados básicos à saúde menstrual, produtos hortícolas, frutas e ovos; serviços prestados por Instituição Científica, Tecnológica e de Inovação (ICT) sem fins lucrativos; automóveis de passageiros, conforme critérios e requisitos estabelecidos em lei complementar, quando adquiridos por pessoas com deficiência e pessoas com transtorno do espectro autista, diretamente ou por intermédio de seu representante legal ou por motoristas profissionais, nos termos de lei complementar, que destinem o automóvel à utilização na categoria de aluguel (táxi)²¹⁴; isenção ou redução em até 100% das alíquotas de IBS/CBS para atividades de reabilitação urbana de zonas históricas e de áreas críticas de recuperação e reconversão urbanística²¹⁵; e, referindo-se à mesma lei complementar, impõe estabelecer as operações beneficiadas com redução em 30% das alíquotas dos tributos mencionados para a prestação de serviços de profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, desde que sejam submetidas a fiscalização por conselho profissional²¹⁶.

3.1.2.1 Regimes diferenciados e específicos: política contra a regressividade

Não só na redução de alíquotas²¹⁷, no entanto, reside a aplicação constitucional do critério da seletividade: a EC 132/23 trouxe, além das reduções supracitadas, hipóteses taxativas de operações – com bens, direitos ou serviços – que devem ser incluídos, por lei complementar, em regimes específicos²¹⁸. Neles, a previsão de flexibilidade outorgada para a atuação da lei complementar é ainda mais larga; no dizer de Paulo Fernandes Campilongo, a seletividade é aí aplicada com o objetivo de obter justiça fiscal e igualdade na tributação, ainda que não

²¹² Cf. art. 9º, § 1º, Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023.

²¹³ Cf. art. 9º, § 3º, I, Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023.

²¹⁴ Cf. art. 9º, § 3º, II, Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023.

²¹⁵ Cf. art. 9º, § 3º, IV, Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023.

²¹⁶ Cf. art. 9º, § 12, Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023.

²¹⁷ As reduções são listadas na Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025, sob o TÍTULO IV - DOS REGIMES DIFERENCIADOS DO IBS E DA CBS, juntamente com a concessão de créditos presumidos, nos casos em que se aplica.

²¹⁸ Cf. art. 156-A, § 6º, Constituição Federal e TÍTULO V - DOS REGIMES ESPECÍFICOS DO IBS E DA CBS, Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025

obrigatoriamente tenha na essencialidade seu único parâmetro²¹⁹. A novidade da alteração constitucional de que se trata é a especial insistência em que as alíquotas sejam uniformes em todo o território nacional, ainda que sejam diferenciadas – bem como suas bases de cálculo – em relação aos parâmetros dos regimes gerais: o legislador complementar pode, portanto, alterar as alíquotas em relação às de referência (essas, fixadas por Resolução do Senado Federal), porém não as diferenciar em nenhum ponto do território nacional²²⁰.

O tema das reduções de alíquotas e/ou bases de cálculo – dentro das quais podemos classificar, para os fins deste trabalho, todos os regimes de alguma maneira favorecidos pelo texto constitucional com uma carga tributária reduzida em relação à geral²²¹ – suscita relevante polêmica no âmbito acadêmico, sobretudo quando confrontada a intenção de promover justiça social com os prejuízos que, inevitavelmente, impõem-se à busca pela neutralidade. Efetivamente, o manejo de alíquotas revela-se um poderoso instrumento de intervenção sobre os hábitos de consumo, cuja repercussão é ainda amplificada pela forte visibilidade política a si inerente.

O fenômeno, que não se verifica apenas no Brasil, ocupa papel destacado nas discussões atinentes à OCDE. Essa, embora defenda a busca da maximização da neutralidade da tributação sobre o consumo, reconhece que os obstáculos políticos para impor a todos os bens e serviços (mesmo os essenciais) a alíquota-padrão do IVA podem ser de notável magnitude (ou até mesmo insuperáveis), especialmente em países nos quais os mecanismos capazes de mitigar os efeitos do aumento dos custos básicos para as famílias de menor renda não sejam ainda suficientemente eficazes²²². Nesse sentido, é sintomático que, dentre uma quantidade destacada de países membros daquela Organização, diversos bens e serviços sensíveis sejam tratados com reduções de carga tributária, como alimentos, produtos de saúde/higiene, transporte de passageiros e itens para pessoas com deficiência, entre outros²²³.

²¹⁹ CAMPILONGO, P. Operações com bens imóveis – calibração das alíquotas do IBS/CBS em face da seletividade e igualdade. *Em: SANTI, Eurico et al (org.). Nossa reforma tributária: análise da EC 132/23, do PLP 68/2024 (CBS/IBS) e do PLP 108/2024 (Comitê Gestor, contencioso do IBS, ITCMD e ITBI)*. São Paulo: Max Limonad, 2024. p. 607.

²²⁰ *Ibid.*, p. 609.

²²¹ As diversas isenções e imunidades concedidas em IVAs são tratadas de forma semelhante quanto aos efeitos negativos que geram sobre o funcionamento geral do sistema – especialmente o chamado “IVA oculto”, fruto da proibição do gozo de créditos em cadeias de valor transpassadas por operações isentas –, cf. explicitado na Seção 2.3 (*Exemptions*) de: OECD. **Consumption Tax Trends 2024**. OECD Publishing: Paris, 2024. Disponível em: https://www.oecd.org/en/publications/consumption-tax-trends-2024_dcd4dd36-en.html. Acesso em: 10 dez. 2024, p. 41.

²²² *Ibid.*, p. 39.

²²³ *Ibid.*

A flexibilização de alíquotas recebe críticas contundentes na seara técnica tributária. Rita de la Feria especifica três espécies de argumentos – a cuja refutação dedica-se enfaticamente:

1. Equidade vertical: diz-se que alíquotas reduzidas em IVA limitam sua natural regressividade, pois, como as famílias de menor renda mantêm poupança próxima de zero e consumo próximo ao total de seus proventos, o imposto, em sua alíquota-padrão, as atinge com maior ônus do que aos orçamentos das famílias mais abastadas.
2. Externalidades positivas: acredita-se, comumente, que o tratamento diferenciado sob o IVA atrairia o incremento de consumo de bens considerados socialmente desejáveis (meritórios), como aqueles relativos à cultura, à leitura, a atividades esportivas etc., o que justificaria o subsídio governamental – por meio do que poderíamos classificar como gasto tributário – para estimulá-lo.
3. Aumento do emprego: pelo fato de acreditar-se que a demanda cresce juntamente com a redução de carga tributária, há partidários da utilização de reduções de carga para setores que usam mão de obra intensiva e/ou naqueles de demanda elástica, pois, nesses casos, haveria aquecimento relevante nas contratações, o que traria o benefício social do aumento do nível de emprego²²⁴.

A (problemática) premissa assumida como verdadeira para todas essas considerações é a de que as reduções de alíquotas no IVA refletem-se na queda dos preços cobrados dos consumidores: de fato, em condições concorrenciais ideais, tal conclusão deveria verificar-se integralmente. No entanto, diversos experimentos que têm sido levados a cabo nos últimos anos apresentaram conclusões em sentido contrário²²⁵.

Em 2011, Ricardo Politi e Enlison Mattos analisaram dez componentes da cesta básica brasileira (entre 1994 e 2008) quanto às respostas nos preços geradas por reduções ou aumentos de alíquotas no ICMS. Houve robustas evidências de que as reações nos preços dependem da direção

²²⁴ DE LA FERIA, R. Blueprint for Reform of VAT Rates in Europe. *SSRN Electronic Journal*, [s. l.], 2019. Disponível em: <https://doi.org/10.2139/ssrn.3372383>. Acesso em: 10 dez. 2024, p. 19.

²²⁵ DE LA FERIA, R. Blueprint for Reform of VAT Rates in Europe. *SSRN Electronic Journal*, [s. l.], 2019. Disponível em: <https://doi.org/10.2139/ssrn.3372383>. Acesso em: 10 dez. 2024.p. 20. É de interesse conhecer a experiência irlandesa, narrada pela autora: em dezembro de 2000, o país decidiu reduzir a alíquota de seu IVA em 1%. Na ocasião, o Ministro das Finanças disse: “A redução do IVA deve ser repassada ao consumidor e não absorvida em margens de lucro mais altas no varejo. Se isso não ocorrer, a viabilidade de futuras reduções do IVA será colocada em dúvida. Estaremos monitorando a situação e espero que os consumidores estejam atentos para garantir que a redução do IVA seja repassada”. Precisamente um ano depois, restaurou-se a alíquota original; o comentário do ministro, então, foi: “Eu via com reservas aquele corte no ano passado e disse que acompanharia para verificar se ele seria repassado. Não estou convencido de que isso tenha acontecido”.

da mudança na alíquota: para os aumentos, verificaram-se, em regra, repasses completos, e até mesmo um excedente (*overshifting*); para as reduções, os repasses foram assimétricos, para menor, em todas as amostras (*undershifting*)²²⁶. Os autores concluem que, do ponto de vista de formação de políticas públicas, devem ser esperadas reações distintas nos preços para os consumidores, bem como distintos impactos sobre o bem estar social, dependendo da direção daquelas mudanças²²⁷, pelo que nos parece prudente estimar que as reduções de carga tributária patrocinadas no âmbito político dificilmente resultem em todos os benefícios pretendidos e anunciados por seus promotores.

Em 2017, foram executadas análises em dois níveis distintos: i) redução e posterior restituição de alíquotas (em quatorze pontos percentuais) para o setor de cabelereiros na Finlândia, com o objetivo de aferir se os preços variam simetricamente às variações de alíquotas de IVA. Concluiu-se, em resumo, que o repasse para os preços (*pass through*) deu-se em intensidade dobrada para os aumentos de alíquota em relação às reduções – o que demonstra a pouca propensão ao alívio, para o consumidor, das medidas de redução. Merece destaque também o fato de que empresas que operavam com pequenas margens de lucro tendiam a repassar as mudanças de forma mais assimétrica do que aquelas operando com altas margens, o que denota não serem concretizados de maneira uniforme (ainda que haja) os benefícios que se esperam com as reduções²²⁸; e ii) mudanças de alíquotas variadas em diversos países membros da União Europeia, em todos os segmentos da economia. Mostrou-se que o repasse nas mudanças de alíquotas foi assimétrico tanto quando aplicadas à alíquota geral quanto quando aplicadas a alíquotas de regime específicos, englobando a maioria dos bens da economia e generalizando os resultados²²⁹.

Em estudo de 2020 sobre o nível de *pass through* para o mercado europeu de cerveja, identificou-se que os impostos seletivos (*excise taxes*) são transferidos integralmente aos preços;

²²⁶ POLITI, R. B.; MATTOS, E. Ad-valorem tax incidence and after-tax price adjustments: evidence from Brazilian basic basket food. *Canadian Journal of Economics/Revue canadienne d'économique*, [s. l.], v. 44, n. 4, p. 1438–1470, 2011. Disponível em: <https://doi.org/10.1111/j.1540-5982.2011.01680.x>. Acesso em: 4 jan. 2025, p. 1464.

²²⁷ *Ibid.*, p. 1441.

²²⁸ Na Finlândia, a redução deu-se em 2007 e a recomposição em 2012, como parte de um programa de experiências em IVA. BENZARTI, Y. *et al.* What Goes Up May Not Come Down: Asymmetric Incidence of Value-Added Taxes. **Working Paper 23849**, NATIONAL BUREAU OF ECONOMIC RESEARCH, Cambridge, 2017. Disponível em: <http://www.nber.org/papers/w23849>. Acesso em 07 jan. 2025 p. 1.

²²⁹ Analisaram-se todas as mudanças de IVA nos países membros da UE entre 1996 e 2015. *Ibid.*

já os repasses para o IVA são aproximadamente 70% menores que as respectivas reduções de alíquotas²³⁰.

Os estudos a respeito do tema parecem-nos, portanto, deixar assentado que os benefícios supostamente usufruídos por consumidores de bens e serviços alvejados por reduções de carga tributária nem sempre correspondem ao que se espera politicamente, o que pode gerar relevantes – ou, ao menos, pouco eficientes – renúncias de receitas perante ganhos sociais relativamente tímidos. Como ainda aponta Rita de la Feria, há evidências de que a eficiência da redução de alíquotas depende da elasticidade-preço da demanda de cada produto: os de consumo básico, que têm demanda inelástica, recebem pouco incremento no consumo quando expostos a alíquotas reduzidas; aqueles de maior valor – que, em regra, são mais elásticos – apresentam variações maiores no consumo²³¹. Isso torna razoável crer que, ainda que houvesse repasses de reduções de ônus tributários para os consumidores em níveis concretamente vantajosos, ainda assim sua distribuição seria muito limitada, já que os hábitos de consumo sobre os quais se deseja aplicar o alívio concentram-se justamente naqueles bens com maior tendência a apresentarem baixos índices de elasticidades-preço da demanda.

3.1.2.2 *Cashback*: tecnologia contra a regressividade

Em consonância com as tendências apontadas pela doutrina especializada sobre as desvantagens e a pouca eficiência oferecidas pelas políticas de reduções de alíquotas e desonerações para o público em geral, tornou-se possível, nos últimos anos, planejar e pôr em prática programas de devolução (total ou parcial) de impostos sobre o consumo suportados por famílias situadas nas faixas mais reduzidas de renda.

O suporte à prática, no âmbito dos estudos técnicos, é amplo e verifica-se em países de todo o mundo. Na reforma tributária sob estudo, surge na Constituição Federal outorgando à lei

²³⁰ Neste estudo, comparou-se o repasse de impostos específicos sobre o consumo de cerveja e de impostos *ad valorem* sobre o valor agregado (IVA) em uma análise transnacional, utilizando um painel de dados mensais de 1996 a 2016 para todos os atuais [em 2020] 28 Estados-Membros da União Europeia. ARDALAN, A. **Tax policy changes and market prices**. 112 f. 2020. Dissertação - Universidade de Siegen, Siegen, 2020. p. 13.

²³¹ DE LA FERIA, 2019, p. 21. O fenômeno relaciona-se ao fato de que a proporção do ônus resultante dos impostos sobre o consumo depende da relação entre as elasticidades-preço da oferta e da demanda, como explicitado em FULLERTON, D.; METCALF, G. Tax Incidence. *Em: Handbook of Public Economics*. Amsterdam: A.J. Auerbach and M. Feldstein, Elsevier Science B.V, 2002. v. 4, p. 1788–1872. p. 1797.

complementar competência para dispor sobre “hipóteses de devolução do imposto a pessoas físicas, inclusive os limites e os beneficiários, com o objetivo de reduzir as desigualdades de renda²³²”. É precisamente esse objetivo que chama a atenção para a classificação do instrumento quanto à extrafiscalidade: poderíamos incluí-la dentre as normas que Celso de Barros Correia Neto descreve como munidas da extrafiscalidade-objetivo, já que presente a decisão jurídica de lograr-se o efeito extrafiscal²³³; no caso específico, não o estímulo à adoção de um comportamento específico, mas a capacidade de amenizar a corrosão da renda das famílias cuja renda familiar mensal *per capita* seja de até meio salário-mínimo nacional²³⁴.

Quanto à estrutura do *cashback*, tem-se uma particularidade interessante: a rigor, não se trata de uma redução de tributo, ou uma desoneração em sentido estrito²³⁵; por ter a natureza de devolução (não necessariamente integral), implica o ingresso da receita tributária nos cofres públicos, funcionando esta última, na realidade, como um parâmetro de valor a ser observado: se determinada pessoa é elegível para o programa e arcou com “x” reais em determinada operação, então deve receber uma proporção de “x” como transferência direta pelo agente financeiro designado²³⁶.

As literaturas nacional e internacional descrevem com entusiasmo as qualidades distributivas dos programas de transferências diretas (*cash transfer*) e *cashback* associados ao recolhimento indireto de IVA com bases amplas pelas famílias selecionadas por critérios de renda. À primeira vista, já é possível notar a proximidade do conceito com um dos princípios mais importantes do sistema tributário nacional, isso se não pudermos classificá-lo como seu pilar

²³² Cf. art. 156-A, § 5º, VIII, Constituição Federal, para o IBS. Para a CBS, previsão semelhante encontra-se no art. 195, § 18. A Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025 normatiza o tema em seu TÍTULO III - DA DEVOLUÇÃO PERSONALIZADA DO IBS E DA CBS (**CASHBACK**) E DA CESTA BÁSICA NACIONAL DE ALIMENTOS, CAPÍTULO I - DA DEVOLUÇÃO PERSONALIZADA DO IBS E DA CBS (**CASHBACK**), entre os artigos 112 e 124.

²³³ CORREIA NETO, C. de B. **O avesso do tributo: incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro**. 271 f. 2012. Doutorado em Direito Econômico, Financeiro e Tributário - USP, São Paulo, 2012. p. 86.

²³⁴ Cf. art. 113 da Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025.

²³⁵ É conveniente lembrar a distinção proposta por Ivan Allegretti: “Enquanto a subvenção direta é modalidade de despesa pública, consistindo na entrega, amparada por previsão orçamentária, de recursos públicos aos particulares, a renúncia de receita atua no âmbito da receita pública, acarretando a redução da arrecadação em razão da concessão de benefícios e incentivos pela lei tributária, como método de disponibilizar recursos públicos ao particular, razão pela qual corresponde a uma modalidade de subvenção estatal indireta”. V. ALLEGRETTI, I. **A definição jurídica de renúncia de receita**. 277 f. Tese (Doutorado - Programa de Pós-Graduação em Direito Econômico, Financeiro e Tributário) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2022. p. 39. No *cashback* não há, a rigor, uma redução de arrecadação – componente formal da renúncia de receita – senão uma prestação intimamente vinculada, como a podemos definir, a um ato de consumo (sob determinados parâmetros definidos pela lei complementar).

²³⁶ Cf. art. 118 da Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025.

principiológico: o da capacidade contributiva, consagrado pelo texto constitucional como “vetor axiológico das normas tributárias²³⁷”.

A Carta determina que os impostos “... terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”, e isso “sempre que possível”²³⁸. O condicionante tem profunda relevância, pois traduz exatamente o fenômeno que parece anunciar-se, finalmente em concreto no Brasil, com a instituição do *cashback*: a satisfação de ajustamento da carga tributária – em que pese dentro de um recorte limitado, o da tributação sobre o consumo – com precisão de nível pessoal, o que permite a promoção de um sistema geral mais neutro (pois de base alargada) e sua simultânea compensação distributiva. O protagonismo, aqui, dá-se nitidamente por conta das condições tecnológicas que se apresentam favoráveis e permitem a concretização de uma medida de justiça tributária que, se bem desejada há tempos, nunca operacionalmente possível. A personalização, portanto, surge como uma alternativa “viável tecnicamente e que permite ajustar a pressão fiscal às características pessoais dos consumidores”²³⁹.

Diversos experimentos empíricos sobre o tema têm sido conduzidos pelo mundo, elegendo especialmente como foco economias de países em desenvolvimento. Em estudo visando à comparação de eficiência entre tributos sobre o consumo (IVA) ou sobre a renda de pessoas físicas e jurídicas para melhoria de arrecadação, identificou-se que o IVA é mais eficiente, embora mais regressivo; e que, em linhas gerais, um programa de distribuição de renda às famílias rurais equivalente a 1% do PIB é capaz de compensar os impactos negativos do IVA na desigualdade e recuperar aproximadamente 40% da queda no consumo devida à carga tributária²⁴⁰.

²³⁷ COSTA-CORRÊA, A. Política Fiscal, Eficiência e Cashback: Análise de Mecanismos de Transferência de Renda para uma Política Fiscal Eficiente no Combate às Desigualdades e à Pobreza. *Em: Cashback e não cumulatividade de IBS/CBS*. Flávio Neto, Luís; Andrade, Leonardo Aguirra De; Brandão Junior, Salvador Cândido; Brazuna, José Luís Ribeiro; Viana, Matheus Cherulli Alcantara (coords.). São Paulo: IBDT, 2024. (IBDT / NUPEM SÉRIE REFORMA TRIBUTÁRIA), p.15–78. p. 15.

²³⁸ Cf. art. 145, § 1º, Constituição Federal.

²³⁹ SILVA, G. “Personalização” do IVA para o Brasil: por que escolher entre eficiência e equidade se é possível ter ambas? *Direito Tributário em Questão - Revista Digital da FESDT*, [s. l.], v. 9, n. n.9, jan./abr. 2019, p. 47–63, 2019. p. 56.

²⁴⁰ PERALTA-ALVA, A. *et al.* The Macroeconomic and Distributional Implications of Fiscal Consolidations in Low-income Countries. *IMF Working Papers*, [s. l.], v. 18/146, p. 1, 2018. Disponível em: <https://doi.org/10.5089/9781484363034.001>, p. 23. A menção específica às famílias rurais deve-se ao critério de pesquisa, que buscou abranger algumas características marcantes de países com baixas rendas (LICs, ou *low-income countries*). As reações às transferências são mais expressivas nesse grupo porque ele apresenta maior propensão marginal a consumir, cf. p. 22. Todavia, os resultados podem ser extrapolados para políticas visando lares de baixa renda em geral, cf. p. 24.

Identificou-se também, em estudo de 2021 com seis países de baixa e média renda (LMICs)²⁴¹, que as isenções e reduções de alíquotas, embora promovam alguma redução de pobreza, não são eficientes em alcançar as famílias mais pobres. As transferências universais²⁴², aliadas ao financiamento de base ampla por parte do IVA, despontam como instrumento mais adequado para a redução de desigualdades e dos indicadores de pobreza extrema nos países estudados²⁴³.

No mundo, o sistema mais parecido com o brasileiro é o canadense, cujo IVA (GST/HST) também ostenta natureza dual. Nele, famílias de renda abaixo de um determinado patamar inscrevem-se, automaticamente, por meio da entrega regular da declaração de imposto de renda, tornando-se elegíveis de acordo com as informações fiscais e com a configuração familiar, que tem destacada relevância sobre os parâmetros que servem de limites para os pagamentos do programa. Pessoas residentes no Canadá, com ao menos dezenove anos, podem qualificar-se, permitindo-se algumas exceções para menores casados e/ou com filhos. Famílias com filhos também podem receber um suplemento para cada criança e há um suplemento adicional para menores de 19 anos sob a guarda de um único pai ou mãe. Os pagamentos são feitos trimestralmente, em julho, outubro, janeiro e abril²⁴⁴.

Um dos fatores que tem inclinado os formuladores de política tributária à busca pela personalização é a elevada participação da arrecadação oriunda do consumo na carga tributária geral: no Brasil, em regra, ela é flagrantemente mais elevada que a média dos países da OCDE²⁴⁵. A partir dessa realidade, foi idealizado e concretizado, com pioneirismo, o programa “Devolve

²⁴¹ Sigla para “*low and medium income countries*” (países de renda baixa e média).

²⁴² Também identificadas pela sigla UBI – *universal basic income* (renda básica universal).

²⁴³ WARWICK, R. *et al.* The redistributive power of cash transfers vs VAT exemptions: A multi-country study. **World Development**, [s. l.], v. 151, p. 105742, 2021. Disponível em: <https://doi.org/10.1016/j.worlddev.2021.105742>. Acesso em: 13 jan. 2025, p. 10. Foram estudados: Etiópia, Gana, Senegal, Sri Lanka, Uzbequistão e Zâmbia, com dados coletados de 2015 a 2018. A preferência apontada pela UBI não coincide com as conclusões do estudo anterior (V. nota nº 66), que conclui serem as transferências direcionadas mais eficientes que as universais. Ambos os estudos, no entanto, concordam que os dois modelos de transferências obtêm melhores resultados distributivos do que as isenções e reduções de alíquotas.

²⁴⁴ Cf. GST/HST Credit, em: GOVERNMENT OF CANADA. **GST/HST Credit**, 2025. Disponível em: <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/child-family-benefits/goods-services-tax-harmonized-sales-tax-gst-hst-credit.html>. Acesso em: 14 jan. 2025. A título de ilustração, uma família com dois filhos é elegível para o programa se tiver auferido renda anual abaixo de 65.084 dólares canadenses (dados de 2023), cf. <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/child-family-benefits/goods-services-tax-harmonized-sales-tax-gst-hst-credit/family-income-level-where-recipient-will-no-longer-receive-gst-hst-credit.html>.

²⁴⁵ GONZÁLEZ, T. H. Devolução Personalizada do IBS e da CBS e Regressividade Tributária no Brasil: Análise Crítica. **Revista de Direitos Fundamentais e Tributação**, [s. l.], v. 7, n. 1, p. 1–26, 2024. Disponível em: <https://doi.org/10.47319/rdft.v7n1.92>. Acesso em: 14 jan. 2025.p. 4.

ICMS”, pelo estado do Rio Grande do Sul, cuja regulamentação completa deu-se em 2021²⁴⁶. O programa elenca as características de elegibilidade comumente encontradas em programas de transferência, e utiliza-se do CadÚnico. Apesar do pouco tempo de funcionamento, já há estudo apontando as consequências positivas para a redução da pressão fiscal sobre o público alvo e para a conformidade fiscal, refletida no incremento de emissão de documentos fiscais²⁴⁷.

Na construção do sistema para o IBS/CBS, há muito em comum com a experiência gaúcha; devem, porém, ser levantados pontos de atenção: ainda que parcela das famílias de menor renda sejam beneficiadas, ainda restará – considerando-se os atuais parâmetros postos pela legislação complementar – uma relevante quantidade de pessoas também de baixa renda que não será beneficiária das transferências, conquanto participe, ainda que indiretamente, de seu financiamento, já que esse será feito com recursos orçamentários²⁴⁸. Além disso, excluiu-se o Imposto Seletivo do sistema, o que aumenta o ônus imposto às famílias mais pobres, especialmente em se tratando do setor alimentício – em nome de um mecanismo indutor de comportamento que pretende “proteger” os consumidores de suas próprias decisões desfavoráveis acerca de produtos cujo consumo o legislador reputa prejudicial à saúde ou ao meio ambiente²⁴⁹.

Quanto à classificação do gasto representado pelo *cashback*, entendemos que não deveria ser considerado como remissão, subsídio, nem qualquer tipo de benefício fiscal, já que consiste, em essência, em uma correção da tributação: como não é possível discriminar os consumidores *antes* do consumo, discrimina-se *depois*, por meio da injeção financeira calculada de acordo com o valor desse mesmo consumo. Logo, afiliamo-nos à opinião que entende ser o *cashback* uma despesa obrigatória de caráter continuado – com todas as consequências de caráter orçamentário²⁵⁰ – bem como uma medida que possa conviver com o já mencionado mecanismo de seletividade de alíquotas escolhido para desonerar o consumo de algumas categorias de bens ou serviços²⁵¹, ainda

²⁴⁶ *Ibid.*, p. 12.

²⁴⁷ *Ibid.*, p. 13.

²⁴⁸ *Ibid.*, p. 17.

²⁴⁹ *Ibid.*, p. 18.

²⁵⁰ COSTA-CORRÊA, 2024, p. 44. Parece oportuno acrescentar que assumir essa natureza de despesa significa tratá-la conforme os ditames da LRF, art. 17, que exigem: estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício e nos dois subsequentes; declaração do ordenador de despesa sobre a adequação orçamentária e financeira com a lei orçamentária anual e compatibilidade com o Plano Plurianual (PPA) e a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO); e comprovação de que a despesa será compensada pelo aumento permanente de receita ou pela redução permanente de despesa, sendo que as medidas de compensação devem integrar o mesmo instrumento que criar ou aumentar a despesa. Cf. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Para aprofundamento, v. CASA CIVIL DA PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. **Avaliação de políticas públicas: guia prático de análise ex ante**. Brasília-DF: IPEA, 2018. v. 1E-book, p.114.

²⁵¹ *Ibid.*, p. 69.

que essa última, por buscar solucionar desafios – legítimos – de ordem política e social, não atenda tão eficazmente ao mandamento de otimização do princípio da neutralidade.

3.1.2.3 Um aceno à fiscalidade: isenções quase sem crédito

O texto constitucional da reforma tributária trouxe disposições acerca do sensível tema da política de creditamento do IBS/CBS, detalhados pela legislação complementar. A complexidade inerente aos sistemas de IVA exige um planejamento cuidadoso das normas atinentes a essas políticas, visto que suas consequências são especialmente relevantes quanto às tensões naturalmente geradas pela oposição entre a busca por neutralidade e as acomodações de demandas de diversos setores privados em suas diligências pela obtenção de condições tributárias mais favoráveis.

A disciplina constitucional do IBS/CBS sobre o assunto inicia-se com a disposição de que nem a isenção nem a imunidade implicarão crédito para compensação com o montante devido nas operações seguintes; além disso, ambas acarretarão a anulação do crédito relativo às operações anteriores. Fica ressalvada, na hipótese da imunidade, a determinação em contrário por lei complementar, inclusive em relação às prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita²⁵². A lei complementar vai mais a fundo, especificando as operações que não permitirão a apropriação de créditos pelos adquirentes dos bens e serviços (ressalvada a apropriação dos créditos presumidos previstos expressamente no próprio texto legal): aquelas imunes, isentas ou sujeitas a alíquota zero, a diferimento ou a suspensão²⁵³. Ecoando a Constituição, a lei segue dispondo que a imunidade e a isenção acarretarão a anulação dos créditos relativos às operações anteriores, exceto quando se tratar de: exportações; livros, jornais, periódicos e do papel destinado a sua impressão; e de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita²⁵⁴. O mesmo, porém, não se dará para as operações sujeitas a alíquota zero: os créditos relativos às operações anteriores serão mantidos²⁵⁵.

²⁵² Cf. art. 156-A, § 7º, Constituição Federal.

²⁵³ Cf. art. 49, Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025.

²⁵⁴ Cf. art. 51, § 2º, I e II, Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025.

²⁵⁵ Cf. art. 52, Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025.

Para compreender o assunto, é interessante notar que os significados comumente atribuídos às palavras “isenção” e “alíquota zero” pela literatura técnica e normativa internacional evocam o direito de manutenção de créditos de operações anteriores: a chamada “isenção” (*exemption*) refere-se a ocasiões em que não há cobrança do IVA e o contribuinte não ganha direito a crédito; na “alíquota zero” (*zero-rating*), todavia, mantém-se o direito de gozo de créditos relativos às aquisições de bens e serviços anteriores²⁵⁶.

Há um prejuízo relevante para a eficiência de IVAs que possuam, em sua estrutura normativa, a previsão de impossibilidade de creditamento na aquisição de bens ou serviços que tenham a saída desonerada, porém a entrada gravada pela imposição do imposto na etapa anterior. O fenômeno surgido é o da cumulatividade residual, que, opondo-se à maximização da neutralidade, distorce decisões de produção tomadas pelos agentes econômicos; em oposição, e pela mesma lógica, não se observa o efeito em situação de alíquota zero, por não haver prejuízo ao aproveitamento de créditos²⁵⁷.

Enxergamos na restrição um inconfundível apelo à fiscalidade: naturalmente, quanto maior o volume financeiro de créditos concedidos, menor será a arrecadação do tributo. Resta promover atentamente o questionamento acerca da ordem de grandeza desse impacto sobre o setor produtivo²⁵⁸, cuja abordagem apropriada dependeria, a nosso ver, de pesquisa empírica que lhe fosse especificamente orientada. Não obstante, é razoável esperar, ao menos em tese, que seja possível o surgimento de um efeito extrafiscal indutor de comportamento – provavelmente previsto pelo legislador, ainda que não propriamente desejado – no sentido do estímulo à verticalização de certas operações que acabam por adquirir custo mais elevado quando concretizadas com a participação de terceiros dentro das circunstâncias aqui debatidas. É um exemplo, portanto, de uma escolha legislativa de natureza claramente fiscal, por meio da qual privilegiam-se a função e a

²⁵⁶ MELLO, H. de; HERNANDES, K. IBS e CBS: Isenção, Alíquota Zero e Não Cumulatividade. *Em Cashback e não cumulatividade de IBS/CBS*. Flávio Neto, Luís; Andrade, Leonardo Aguirra De; Brandão Junior, Salvador Cândido; Brazuna, José Luís Ribeiro; Viana, Matheus Cherulli Alcantara (coords.). São Paulo: IBDT, 2024. (IBDT / NUPEM SÉRIE REFORMA TRIBUTÁRIA), p. 235–251. p. 240.

²⁵⁷ *Ibid.*, p. 247.

²⁵⁸ Seria desejável discernir o nível de grandeza do efeito causado pelo incremento marginal de custos para os produtores afetados pela norma: caso tivesse como consequência uma falha grave de eficiência no tributo (prejudicando, no limite, a própria arrecadação futura), poder-se-ia concluir contraproducente a arrecadação oriunda dessa fonte e recomendável a mudança da norma; todavia, reafirmamos que somente com estudos bem orientados e planejados nesse sentido seria prudente afirmar pela existência ou não do fenômeno e de suas consequências.

eficácia arrecadatórias em detrimento do estímulo à neutralidade e da otimização da eficiência alocativa em geral²⁵⁹.

3.2 Pelo fim da guerra fiscal: a proibição aos incentivos por via infraconstitucional

A vedação à concessão de incentivos fiscais estranhos ao texto da Constituição é mais um dos traços da apropriação das recomendações técnicas no âmbito da ciência econômica para a adoção de um IVA neutro e, ao menos teoricamente, justo²⁶⁰. A inovação, para o direito brasileiro, foi introduzida no texto constitucional juntamente com a disciplina jurídica do IBS, o qual “não será objeto de concessão de incentivos e benefícios financeiros ou fiscais [...], excetuadas as hipóteses previstas [na própria] Constituição”²⁶¹. A norma integra-se à prescrição de que, na fixação das alíquotas de referência da CBS e do IBS, serão considerados os efeitos sobre a arrecadação dos regimes específicos, diferenciados ou favorecidos e de qualquer outro regime que resulte em arrecadação menor do que a que seria obtida com a aplicação da alíquota padrão²⁶². Será necessário, então, que o sistema harmonize-se como um todo, compensando-se as reduções com ajustes nas alíquotas de referência.

Em consonância com a previsão, incluiu-se importante dispositivo que promove o retorno à alíquota padrão de determinado benefício, caso a justificativa de sua instituição não seja reputada mais necessária (após avaliação quinquenal)²⁶³, que foi detalhadamente regulamentado pela lei complementar – incluindo-se os benefícios do *cashback* e da Cesta Básica Nacional de Alimentos²⁶⁴.

²⁵⁹ EBRILL, L. P. *et al.* **The Modern VAT**. Washington, D.C: International Monetary Fund, 2001. Disponível em: <https://doi.org/10.5089/9781589060265.071>. Acesso em 20 jan 2025, p. 87. O efeito cascata da tributação, no caso, acaba gerando o fenômeno do *self-supply*, que poderíamos traduzir por “autofornecimento”: supressão da participação de um terceiro que, se não fosse pelo viés cumulativo do sistema tributário, seria acionado para fazer parte da cadeia de valor, num ambiente de eficiência alocativa mais elevada.

²⁶⁰ Embora destaque sempre as características básicas de um bom IVA no sentido da busca pela máxima neutralidade, Rita de la Feria admite, em resumo sobre critérios para reforma desse imposto na UE, a manutenção de incentivos cuja supressão causasse impacto relevante em indústrias com uso intensivo de mão de obra ou que fossem peças-chave para recuperação econômica. V. DE LA FERIA, 2019, p. 28., “*Criterion 3*”.

²⁶¹ Cf. Art. 156-A, § 1º, X, Constituição Federal. Importa chamar a atenção para a opção feita pelo legislador constitucional derivado: a utilização do conceito de forma abrangente, passando ao largo, com isso, das digressões doutrinárias – ainda que perfeitamente justificáveis em outros contextos – a respeito de possíveis distinções entre “incentivos” e “benefícios”, assim como entre “fiscais” e “financeiros”.

²⁶² Cf. art. 130, § 2º, Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

²⁶³ Cf. incisos I e II do § 9º do art. 156-A, Constituição Federal e § 10, art. 9º, Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023.

²⁶⁴ Cf. Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025, art. 475.

Não é escuso a qualquer pesquisador da área que há, na doutrina, profusão de definições para o conceito de incentivos/benefícios fiscais ou financeiros ²⁶⁵. Interessa-nos, fundamentalmente, partir de seus pilares unânimes para destacar os traços que se ordenam a este trabalho. Para isso, lança-se mão da visão de Gilberto Bercovici: o autor enxerga que o essencial na disciplina dos incentivos fiscais é a decisão política de estimular determinado comportamento a partir da supressão do efeito que o tributo gera, seja por sua inibição ou por seu impedimento. Assim, é imprescindível o elemento teleológico para a sua análise, já que “o incentivo fiscal nada mais é do que a instrumentalização dos tributos a serviço da política econômica e social”²⁶⁶. Ainda segundo o autor – e atingindo o cerne das algumas das preocupações que motivaram a reforma tributária – “os incentivos fiscais são o instrumento preferencial para a promoção do desenvolvimento industrial em escala regional”²⁶⁷. É precisamente nesse ponto (a promoção do desenvolvimento regional – e, cabe destacar, não apenas no âmbito industrial, porém em todos os setores) que se enquadra a importância da consideração dos incentivos fiscais; e nesse ponto, também, reside e torna-se compreensível a estreita e necessária ligação entre o papel dos incentivos – ao menos como têm sido aplicados historicamente²⁶⁸ – e o das interações que acabam por levar à guerra fiscal.

De fato, o principal fundamento da aversão aos incentivos fiscais, no contexto da instalação de um IVA eficiente, é a necessidade de combate à guerra fiscal²⁶⁹. No Brasil, é largamente conhecido seu efeito deletério, que, por algumas décadas – sobretudo no contexto do ICMS –, têm causado prejuízo à eficiência alocativa e arrecadatária da economia. Para ilustrar a sua dinâmica, podem-se evocar, resumidamente, efeitos das condutas contrárias às disposições constitucionais e legais que impedem os estados-membros de concederem incentivos fiscais sem a decisão unânime dos estados representados²⁷⁰, ao revés da norma posta: erosão da arrecadação

²⁶⁵ Para os fins de padronização dos termos nesta pesquisa, utilizamos, preferencialmente, a expressão “incentivos fiscais” para significar o que normalmente se entende, na doutrina, por esse instrumento.

²⁶⁶ BERCOVICI, G. **Desigualdades Regionais, Estado e Constituição**. São Paulo: Max Limonad, 2003. p. 130.

²⁶⁷ *Ibid.*, p. 131.

²⁶⁸ O mesmo autor destaca que, ao longo do complexo e extenso processo de busca pelo desenvolvimento regional no Brasil, os incentivos fiscais foram largamente utilizados, tendo demonstrado sua importância no aspecto da desconcentração industrial. Todavia, a diferenciação por eles promovida “como forma de correção das desigualdades só é aceitável por determinado período de tempo e seus resultados positivos não podem ser mantidos eternamente, pois dependem de inúmeros fatores conjunturais”. V. *Ibid.*, p. 138.

²⁶⁹ Some-se a isso a busca pela neutralidade como ideal de maximização da eficiência econômica, cf. explicado em mais detalhes nas notas nº 52 a 56. Atualmente, é posição unânime entre os estudiosos da área econômica tributária que os incentivos fiscais na tributação sobre o consumo minimizam a eficiência econômica, pelo efeito de distorção de decisões alocativas que geram.

²⁷⁰ Cf. art. 155, § 2º, XII, “g”, Constituição Federal c/c art. 2º, § 2º, Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975.

tributária – com a conseqüente redução da participação do imposto na formação da carga tributária nacional²⁷¹ – e desequilíbrio concorrencial, já que os benefícios têm a capacidade de alterar a dinâmica de preços e de geração de lucros, o que gera situações diferenciadas entre contribuintes iguais²⁷².

Assumindo as mesmas premissas que as utilizadas acerca do uso do conceito de incentivos fiscais, entendemos não fazer parte do escopo da presente pesquisa apresentar coleções de definições – ou o estudo comparado entre elas – para o conceito de “guerra fiscal”, particularmente pelo fato de não nos parecer haver controvérsias doutrinárias relevantes a respeito do tema. Ser-nos-á útil, no entanto, partir de uma leitura metodologicamente afinada aos propósitos da pesquisa, utilizando-nos de Sergio Prado e Carlos Cavalcanti: compreende-se a guerra fiscal no Brasil como um traço comportamental dos entes subnacionais, disfuncional para a solução de conflitos e do equilíbrio de interesses. É vista, portanto, como um fenômeno pertencente a uma classe mais ampla de fenômenos, a qual, neste caso, surge a partir do uso de incentivos e benefícios fiscais para intervir na alocação produtiva em territórios determinados e que, sob a ótica de conjunto para a Federação, traz resultados econômicos e sociais perversos²⁷³. É fulcral, nesse conceito, destacar que sua negatividade manifesta-se unicamente sob essa ótica de conjunto, ficando latente e camuflada por ganhos pontuais e aparentes em indicadores econômicos e sociais circunscritos às jurisdições que os promovem (em regra, em termos de relevância de volume financeiro, quanto aos estados-membros, embora os municípios também nisso possam tomar parte).

Sobre o tema, Bercovici aponta que a ausência de uma política nacional de atração de investimentos privados – que não ocorre no Brasil desde a década de 90 – faz os interesses político-econômicos inverterem-se: sem controle e coordenação públicos, os projetos passam a beneficiar somente as empresas, ficando os entes federados com o papel de promotores de “leilões de facilidades”²⁷⁴. É o que observa Ricardo Varsano, expondo que, ao considerar-se o fenômeno a

²⁷¹ AFONSO, J. R. R. *et al.* Guerra fiscal do ICMS: Organizar o desembarque. **Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário**, [s. l.], v. 12, n. 1 Jan/Jun, p. 416–443, 2017. Disponível em: <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/rdiet/article/view/8236>. Acesso em: 20 jan. 2025. p. 427.

²⁷² *Ibid.*, p. 436. Não obstante os efeitos negativos, registrou-se que a guerra dos incentivos pode ter trazido efeitos benéficos para a redução de assimetrias regionais e contenção da migração para estados do Sudeste, cf. p. 431. A respeito do tema, e referindo-se, com reservas, especificamente aos possíveis benefícios da guerra fiscal à região Nordeste, v.: LIMA, A. C. da C.; LIMA, J. P. R. Programas de desenvolvimento local na região Nordeste do Brasil: uma avaliação preliminar da “guerra fiscal”. **Economia e Sociedade**, [s. l.], v. 19, p. 557–588, 2010. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/S0104-06182010000300006>. Acesso em: 20 jan. 2025.

²⁷³ PRADO, S.; CAVALCANTI, C. E. G. A Guerra fiscal no Brasil. <http://www.ipea.gov.br>, [s. l.], 2000. Disponível em: <https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/15963>. Acesso em: 21 jan. 2025, p. 11.

²⁷⁴ BERCOVICI, 2003, p. 187.

partir do ponto de vista do próprio estado, há vantagens – ao menos no curto prazo – em concederem-se benefícios predatórios; a geração de empregos, por exemplo, costuma ser uma consequência desejada e obtida. Por vezes, até mesmo a arrecadação pode beneficiar-se, ainda que indiretamente (exceto quando as empresas atraídas estivessem dispostas a tomar a decisão de lá estabelecerem-se mesmo na ausência de estímulo – caso dos *free riders*, hipótese todavia nem sempre facilmente identificável). A perda, então, concretiza-se na aferição do conjunto: nesse processo, os estados que tentassem agir mais de acordo com o bem comum – evitando os incentivos – seriam facilmente “ultrapassados” na disputa por investimentos privados de interesse. Por isso, enquanto a percepção dos governos não for substancialmente alterada quanto a essa dinâmica, proibições legais dificilmente surtirão efeitos²⁷⁵. Por outro lado, conquanto em geral potencialmente danosos à Federação como um todo, os incentivos seriam cabíveis, segundo o autor, quando: os recursos privados atraídos não fossem absolutamente aproveitados pelo ente na ausência da concessão dos benefícios; a adição ao investimento fosse efetivamente nova (no sentido de “marginal, incremental”); e a apropriação dos benefícios sociais advindos da concessão do incentivo fiscal fosse, ao menos parcialmente, realizada pelos residentes do ente concedente²⁷⁶ – os quais costumam ser os mais afetados por quaisquer renúncias de receita que resultem em redução do gasto público.

Embora a opinião negativa acerca da guerra fiscal seja predominante, não cremos ser útil desprezar a menção a trabalhos concluindo pela visão oposta: há pesquisas que identificaram, no contexto da competição tributária internacional – que, em vários aspectos cabíveis, se assemelha aos embates entre os entes federados brasileiros – diversos argumentos favoráveis ao encorajamento da prática. Já em 2005, divisava-se a tendência ao recrudescimento do *enforcement*, mediante normas de cooperação e padrões internacionais, para refrear a corrida por investimento estrangeiro baseada na erosão da base tributária²⁷⁷. Dentre os motivos apontados – que costumam deflagrar a chamada *race to the bottom* (corrida para o fundo [do poço]) – estão mudanças indesejadas do ônus para bases tributárias menos móveis (como trabalho, propriedade ou consumo,

²⁷⁵ VARSANO, R. **Texto para Discussão (TD) 500: A guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde**. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea), 1997. Disponível em: <https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/2253>. Acesso em: 21 jan. 2025.p. 12.

²⁷⁶ *Ibid.*, p. 3.

²⁷⁷ NOV, A. **Tax Competition: An Analysis of the Fundamental Arguments**. Versão 1406847. Rochester, NY: Social Science Research Network, 2005. SSRN Scholarly Paper. Disponível em: <https://papers.ssrn.com/abstract=1406847>. Acesso em: 22 jan. 2025.p. 15.

o que socialmente não costuma ser desejável); e aumento dos custos administrativos e de conformidade, tanto para as autoridades fiscais quanto para os contribuintes²⁷⁸. No entanto, também se apontam possíveis aspectos positivos, geralmente no sentido do estímulo ao aumento de eficiência dos governos, que precisam entregar mais qualidade em serviços públicos empreendendo gastos menores²⁷⁹. Defende-se também que as previsões outrora elaboradas por opositores da guerra fiscal – ainda no âmbito internacional – não têm se realizado: as alíquotas dos impostos dos países não foram se reduzindo sistematicamente até chegarem próximas a zero (ainda que pareça ter havido uma desaceleração nas alíquotas e uma ligeira mudança na tributação do capital para o trabalho)²⁸⁰. Menciona-se a opinião generalizante de que a redução da arrecadação tributária – gerada pela corrida em conceder incentivos – leva à precarização dos serviços públicos; porém, isso somente se confirmaria se o cálculo desconsiderasse o custo de oportunidade do capital, já que o aumento de riqueza oriundo do gasto público é vantajoso quando comparado a não fazer nada, mas pode não o ser quando comparado ao gasto privado que foi economizado (e que teria sido consumido no pagamento de impostos) e que, por conta dos incentivos, pode ser investido. Na prática, o fenômeno explica-se por uma simples analogia: se um determinado profissional contrata um jardineiro sem custos tributários, mas deixa de fazê-lo (cortando sua grama sozinho) quando o tributo o onera demais, o resultado final global é um jardineiro desempregado e uma grama mal cortada²⁸¹. Isso ajuda a explicar o incremento de eficiência quando a tributação não chega a impedir a contratação de terceiros para realizar tarefas para as quais sejam mais bem preparados do que os contratantes (efeito contrário à chamada “verticalização”, sobre a qual já se comentou na seção imediatamente anterior deste trabalho)²⁸².

²⁷⁸ *Ibid.*, p. 13.

²⁷⁹ *Ibid.*, p. 7.

²⁸⁰ TEATHER, R. The Benefits of Tax Competition. *SSRN Electronic Journal*, [s. l.], 2006. Disponível em: <https://doi.org/10.2139/ssrn.878438>. Acesso em: 24 jan. 2025.p. 44.

²⁸¹ *Ibid.*

²⁸² Em aprofundamento sobre as possíveis vantagens da guerra fiscal em ambiente internacional, David Elkins contraria boa parte da literatura afeta ao tema, indicando não haver perda em eficiência com a guerra fiscal internacional; alerta, porém, que isso não necessariamente significa vantagens em termos de justiça distributiva, senão apenas no juízo sobre eficiência alocativa de recursos: “No entanto, nossa análise mostrou que não apenas o comportamento egoísta por parte dos países individuais não é um impedimento à promoção do bem-estar global, mas é, na prática, uma pré-condição para a maximização do bem-estar global. Somente quando os países sinalizam suas preferências através do pacote de impostos e incentivos que oferecem é que o mercado pode determinar com precisão qual investimento provavelmente resultará no uso mais eficiente dos recursos. Paradoxalmente, a harmonização das alíquotas de impostos e outros aspectos dos regimes tributários domésticos com o objetivo de melhorar o bem-estar global, direcionando investimentos para seus usos mais eficientes, tenderá a produzir o resultado oposto. Naturalmente, pode-se argumentar que, embora a concorrência fiscal possa incentivar o uso eficiente dos recursos, a distribuição resultante não é necessariamente equitativa e que limitar a concorrência é necessário para alcançar a justiça distributiva.

No contexto brasileiro, o tema da guerra fiscal – especial e particularmente quanto ao ICMS – tem sido alvo de contendas judiciais perante o STF há anos. Embora haja diversos subtemas a serem discutidos, a Corte consolidou o entendimento de que a concessão unilateral de benefícios quanto a esse imposto é inconstitucional²⁸³. Todavia, não se observou, ainda, uma efetiva solução para o problema, que talvez somente encontre fim com a mudança da disciplina constitucional sobre os traços nucleares que constituem a tributação sobre o consumo: o advento do IBS e o fim do ICMS.

Ainda assim, impõe-se, por prudência, a observação de que a Corte Suprema pode apreciar, quanto à constitucionalidade, qualquer norma oriunda do exercício do poder constitucional derivado – cujo parâmetro de controle reside no conteúdo das chamadas cláusulas pétreas constitucionais. Embora seja tema de elevada relevância e polêmica, não é impossível que se observe uma conclusão dessa natureza em uma eventual ação de declaração de inconstitucionalidade, instrumento que tem gerado modificações expressivas nos conteúdos das normas que lhe foram submetidas nos últimos anos, sugerindo que essa modalidade de controle não ostenta caráter tão excepcional quanto talvez se possa crer²⁸⁴. No assunto aqui tratado, considera-se a possibilidade de haver, como reação às novidades normativas da EC nº 132/23, contestações quanto a possíveis ofensas ao pacto federativo, traço do Estado brasileiro inscrito como cláusula pétrea na Constituição²⁸⁵.

Para desenvolver e aprofundar o tema, investigam-se, nas seções que ora se inauguram, algumas possibilidades – mais ou menos concretas ou imediatas, de acordo com as circunstâncias

No entanto, esta é uma questão diferente [...]”. Cf. ELKINS, D. The Merits of Tax Competition in a Globalized Economy. **91 Indiana Law Journal** 905, [s. l.], v. 91, n. 3, p. 906–954, 2016. Disponível em: <https://www.repository.law.indiana.edu/ilj/vol91/iss3/7>, p. 929. Acesso em 21 abr. 2025.

²⁸³ NETO, C. de B. C.; MONTENEGRO, E. R. P.; CORDEIRO, K. de A. A Guerra Fiscal em ICMS e o Papel do Supremo Tribunal Federal: precedentes e desafios atuais. **Economic Analysis of Law Review**, [s. l.], v. 9, n. 2, p. 35–56, 2018. Disponível em: <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/EALR/article/view/9345>. Acesso em: 21 abr. 2025.p. 53. A proposta de súmula vinculante nº 69, cujo teor é “Qualquer isenção, incentivo, redução de alíquota ou de base de cálculo, crédito presumido, dispensa de pagamento ou outro benefício relativo ao ICMS, concedido sem prévia aprovação em convênio celebrado no âmbito do Confaz, é inconstitucional”, permanece sem ser aprovada, muito embora o tema tenha sido tratado pela Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017.

²⁸⁴ FILHO, A. B. de S. O controle de constitucionalidade das emendas constitucionais: cláusulas pétreas, graus de deferência ao poder constituinte derivado e defesa da democracia em contextos de retrocesso democrático. **Revista Brasileira de Direitos Fundamentais & Justiça**, [s. l.], v. 18, n. 48, 2023. Disponível em: <https://doi.org/10.30899/dfj.v18i48.1345>. Acesso em: 21 abr. 2025.p. 238. Com base em dados registrados até o ano de 2018, o autor cita estudo que afirma ter sido contestada uma a cada três emendas constitucionais aprovadas perante o STF (35 de um universo de 105 emendas promulgadas). Em um quinto das vezes o STF acolheu integral ou parcialmente as ações de inconstitucionalidade ajuizadas, tendo interferido no conteúdo de 42,8% do total de emendas que foram objeto de contestação judicial.

²⁸⁵ Cf. art. 60, § 4º, I, Constituição Federal.

– de consequências da opção constitucional de supressão de autonomia para a concessão de incentivos fiscais relativos ao IBS. Para situar a questão e apresentar seu recorte desejado, inicia-se pela alusão aos dispositivos normativos recém adicionados à Carta que tangenciam essa proibição; além disso, listam-se considerações sobre o papel que os incentivos fiscais têm desempenhado na dinâmica municipal. Para tanto, organiza-se a análise em dois planos ou pontos de vista: normativo e econômico.

3.2.1 Algumas consequências da supressão de autonomia para a concessão de incentivos fiscais: plano normativo

Com a publicação da EC 132/23, alterou-se profundamente a disciplina constitucional a respeito dos temas ali tratados. Apesar de haver ressalvas quanto às datas de início de vigência de alguns dispositivos²⁸⁶, as normas atinentes à proibição de concessão de incentivos fiscais para o IBS entraram em vigor na data da sua publicação. Com isso, tornaram-se imediatamente parâmetro para controle de constitucionalidade, além de irradiar todos os efeitos próprios de normas de hierarquia constitucional²⁸⁷; ainda, sua gênese trouxe a necessidade de planejarem-se alternativas para a acomodação de suas consequências, tanto no âmbito estatal quanto no âmbito privado.

Optou-se por dar essa resposta ainda no texto constitucional: simultaneamente, portanto, à referida proibição, a emenda estabeleceu medidas compensatórias, que buscam concorrer para a equalização da carga tributária nacional e reduzir as possibilidades de injustiça fiscal. Dentre elas, destaca-se a constituição de dois fundos: o FNDR – Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional²⁸⁸ e o FCBF – Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais ou Financeiro-Fiscais²⁸⁹.

O primeiro tem por propósito reduzir as desigualdades regionais e sociais; seus recursos direcionam-se aos estados e ao DF, sendo vedado retê-los ou restringir de qualquer forma seu

²⁸⁶ Os arts. 3º e 11 entram em vigor em 2027; os arts. 4º e 5º, em 2033, cf. art. 23, Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023.

²⁸⁷ A disposição – de caráter inédito na trajetória tributária nacional – impede, desde o nascedouro, qualquer tentativa de burla à proibição de concessão de incentivos; e, por estar prevista de forma expressa diretamente na Constituição Federal, é dotada de eficácia normativa essencialmente superior às disposições anteriores (referentes ao ICMS e ao ISS), que se baseavam, ao menos parcialmente, em leis complementares e não contavam com uma redação tão assertiva e inequívoca. A respeito do ICMS, ver nota nº 270; a respeito do ISS, ver art. 8º-A, Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.

²⁸⁸ Cf. art. 159-A, Constituição Federal: “Fica instituído o Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional, com o objetivo de reduzir as desigualdades regionais e sociais, nos termos do art. 3º, III, mediante a entrega de recursos da União aos Estados e ao Distrito Federal para: [...]”

²⁸⁹ Cf. art. 12, Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023.

recebimento. Destaca-se que sua aplicação é de livre decisão por parte dos destinatários, embora esses devam priorizar projetos que prevejam ações de sustentabilidade ambiental e redução das emissões de carbono; além disso, deverão ser observadas as finalidades vinculadas pelo próprio texto: realização de estudos, projetos e obras de infraestrutura; fomento a atividades produtivas com elevado potencial de geração de emprego e renda (incluindo a concessão de subvenções econômicas e financeiras) e promoção de ações com vistas ao desenvolvimento científico e tecnológico e à inovação²⁹⁰. Entendemos ser possível notar, no texto, certo esforço por privilegiar-se a autonomia federativa, expressado na menção à liberdade de decisão para aplicarem-se os recursos pelos entes destinatários; nada obstante, tal liberdade assume contornos substancialmente limitados pelos direcionamentos e prioridades eleitos pelo legislador constituinte derivado. Sem sombra de dúvidas, é uma limitação inexistente quando se trata de receitas oriundas diretamente de impostos – fato digno de destaque ao considerar-se que o FNDR surgiu a partir das negociações com os estados-membros para viabilizar a própria aprovação da reforma tributária e a extinção do ICMS²⁹¹.

O segundo fundo foi criado para compensar, pelo fim do ICMS e sua substituição pelo IBS, entre 1º de janeiro de 2029 e 31 de dezembro de 2032, pessoas físicas ou jurídicas beneficiárias de isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos àquele imposto, concedidos por prazo certo e sob condição (benefícios onerosos)²⁹². Eduardo Nogueira diz tratar-se, assim, de um fundo temporário que absorve, à conta da União, os incentivos fiscais concedidos unilateralmente pelos estados, para evitar questionamentos judiciais por parte dos beneficiários atuais²⁹³. O saldo do fundo chegará a R\$ 32 bilhões para 2028 e 2029, a partir de quando os aportes reduzir-se-ão R\$ 8 bilhões por ano, até 2032, ao fim de sua vigência (é notável que caiba à União complementar os valores do fundo, caso sejam insuficientes). Da mesma forma que o FNDR, o instrumento visou, nas negociações, atrair o apoio dos governadores para a transição do modelo de desenvolvimento impulsionado pela guerra fiscal para um paradigma novo, baseado nos fundos ora citados²⁹⁴. Viu-se que o sistema formado destinou-se a reforçar as condições argumentativas

²⁹⁰ Cf. art. 159-A, *caput*; §§ 1º, 2º e 3º, Constituição Federal.

²⁹¹ PESTANA, M. **Estudo Especial nº 19. Reforma Tributária: contexto, mudanças e impactos**. Instituto Fiscal Independente, 2024. p. 26.

²⁹² Cf. art. 12, § 2º, Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023.

²⁹³ NOGUEIRA, E. **Impactos e riscos fiscais para a União dos novos fundos criados pela PEC 45/2019**. Brasília-DF: Instituto Fiscal Independente, 2023. v. Nota técnica nº 53, p. 4. Os referidos benefícios foram posteriormente convalidados até 2032 pelas Leis Complementares nº 160/2017 e 186/2021.

²⁹⁴ PESTANA, 2024, p. 26.

para a instituição de um IBS sem incentivos fiscais; no entanto, um dos fatos que mais chama a atenção no estudo da matéria é a absoluta ausência dos municípios, já que os fundos referem-se somente aos estados e aos contribuintes de ICMS²⁹⁵. O silêncio da emenda torna-se, então, eloquente: os municípios e os atuais contribuintes de ISS não contarão com o mesmo suporte financeiro concedido àqueles, o que deixa ainda mais clara a necessidade de repensarem-se os mecanismos de fomento e de intervenção sobre o domínio econômico à sua disposição no pós-reforma.

3.2.2 Algumas consequências da supressão de autonomia para a concessão de incentivos fiscais: plano econômico

Na dinâmica econômica municipal, assim como nos demais níveis federativos, os incentivos fiscais desempenham papel de destaque para a promoção de objetivos econômicos e sociais. Para os fins desta seção, importa analisar brevemente a relevância histórica do ISS nesse contexto – por ser o tributo municipal substituído pelo IBS – assim como, por outro lado, os impactos negativos gerados pela sua guerra fiscal.

Pesquisas realizadas já no início do séc. XXI demonstraram que mais da metade dos municípios brasileiros apresentavam alguma lei de incentivos fiscais de ISS²⁹⁶. Cerca de vinte anos depois, o recurso continua sendo utilizado: dentre os municípios brasileiros com mais de 500 mil habitantes, 81% contam com leis em vigor instituindo incentivos fiscais de ISS. A maior parte é voltada para o desenvolvimento econômico, como a atração de investimentos e empregos; todavia, o fomento às atividades sociais e tecnológicas, à cultura e à sustentabilidade ambiental também incluem-se dentre os temas invocados²⁹⁷. Atualmente, numerosas capitais oferecem reduções de

²⁹⁵ TCU. **Resultados do Grupo de Trabalho sobre a Reforma Tributária**. Brasília-DF: Tribunal de Contas da União, 2023. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/data/files/60/E6/37/FC/3C6FA8108DD885A8F18818A8/Relatorio%20Completo%20-%20Resultados%20do%20Grupo%20de%20Trabalho%20sobre%20a%20Reforma%20Tributaria.pdf>. Acesso em: 5 fev. 2025.p. 32. V. ponto nº 107.

²⁹⁶ SIMÕES, A. Descentralização Federativa e “Desenvolvimento” Fragmentado: uma análise dos incentivos a atração de atividades econômicas nos municípios das regiões Sul e Nordeste. **Revista de Administração Municipal**, [s. l.], v. n 248, Municípios, p. 31–37, 2004. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/322759475_Descentralizacao_Federativa_e_Desenvolvimento_Fragmentado. Acesso em: 29 jan. 2025.p. 35.

²⁹⁷ PORTELLA, A.; DUARTE, I.; AZEVEDO, T. C. Tributação ecológica municipal: análise dos incentivos fiscais do imposto sobre serviços (ISS) nos municípios brasileiros. **Veredas do Direito: “Direito Ambiental e Desenvolvimento Sustentável”**, [s. l.], v. 21, p. e212589, 2024. Disponível em: <https://doi.org/10.18623/rvd.v21.2589>. Acesso em: 29 jan. 2025.p. 13.

alíquotas de ISS como estímulo à instalação de polos tecnológicos ou empresas de tecnologia em geral, como *startups*²⁹⁸.

Apesar da relevância histórica da concessão de incentivos fiscais de ISS como meio de intervenção sobre o domínio econômico para os municípios brasileiros, entende-se que sua arquitetura normativa, aliada às circunstâncias de mercado, acabaram por contribuir para a geração de efeitos negativos, em virtude de uma guerra fiscal com feições particulares.

A arquitetura original do ISS (quando da promulgação da Constituição Federal de 1988), não impunha alíquota mínima; somente em 2002²⁹⁹ o constituinte derivado decidiu assim o determinar, via lei complementar, e simultaneamente a estabeleceu em dois por cento, sob caráter provisório; instituiu, ainda, a proibição de concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais que resultassem, direta ou indiretamente, na redução da alíquota mínima³⁰⁰ (sem, entretanto, estabelecer sanção para seu descumprimento). As incessantes tentativas de burlar o limite mínimo – sintoma clássico dos males da guerra fiscal –, porém, levaram o legislador complementar, em 2016, a reiterar a proscrição da prática ilícita, desta vez cominando sanções³⁰¹. A medida revela-se especialmente necessária pelo fato de o ISS, em regra, obedecer ao princípio da origem (imposto devido ao município onde domiciliado o prestador ou onde se manifeste estar de fato seu estabelecimento)³⁰², permitindo que determinados municípios, ao oferecerem alíquotas efetivas próximas a zero, acabem atraindo empresas que lá registram sua sede de forma, na prática, apenas fictícia, enquanto desenvolvem suas atividades majoritariamente em outras localidades e beneficiam-se indevidamente do baixíssimo valor de tributo cobrado.

²⁹⁸ Como ilustração, podem-se citar, em lista não exaustiva: Curitiba-PR (Lei nº 64, de 2007); Rio de Janeiro-RJ (Lei nº 7.000, de 2021); Recife-PE (Lei nº 17.244, de 2006); Florianópolis (Lei nº 686, de 2020); Aracaju-SE (Lei nº 5.540, de 2022); Natal-RN (Lei nº 167/2017) e São Paulo-SP (Lei nº 14.668/2008).

²⁹⁹ Cf. Emenda Constitucional nº 37, de 12 de junho de 2002.

³⁰⁰ GODOI, M. S. de; JÚNIOR, E. de F. Guerra fiscal no imposto sobre serviços e improbidade administrativa: o caso do Município de Belo Horizonte. **Revista de Informação Legislativa**, [s. l.], v. 56, n. 221, p. 151–168, 2019. Disponível em: https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/56/221/ril_v56_n221_p151. Acesso em: 30 jan. 2025.p. 153. A norma está inscrita no art. 88, Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, I e II, respectivamente.

³⁰¹ Cf. art. 8º-A, Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, alterada pela Lei Complementar nº 157, de 29 de dezembro de 2016.

³⁰² A regra tem observado um tumultuoso percurso interpretativo, gerando reflexos no Judiciário. A celeuma desenvolve-se em torno da aplicação dos arts. 3º e 4º da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que determinam ser o imposto devido no local do *estabelecimento prestador*, significando não necessariamente o local onde *domiciliado o prestador*, mas onde esse mantenha uma unidade econômica ou profissional. Nos casos concretos, há dificuldade em identificar e caracterizar tais conceitos com precisão. Nesse contexto, há grande mérito, para o IBS, em alterar-se o princípio da origem para o de destino, pois fulmina possíveis litígios do gênero.

O fenômeno é semelhante, quanto aos seus efeitos, àquele observado no ICMS e no ambiente tributário internacional em geral, como já se abordou anteriormente neste capítulo; cria-se, de fato, uma concorrência predatória entre os próprios entes, cujos resultados são nefastos porque reduzem os ganhos incrementais em termos arrecadatórios e privilegiam a maximização do bem-estar de algumas empresas privadas sem que disso resultem externalidades positivas de relevo para as comunidades vinculadas àquelas administrações. No longo prazo, a utilidade econômica resultante para o somatório dos municípios (ou quaisquer que sejam os entes envolvidos) é menor do que seria caso não houvesse o fenômeno descrito e a norma tributária fosse por eles aplicada sem expedientes ardilosos.

Não obstante o fim anunciado da guerra fiscal do ISS e do ICMS – em virtude de suas substituições pelo IBS – é possível que ainda se observe, mesmo que sob outro formato e magnitude, a competição tributária, que, como já visto, afeta a concretização do princípio da neutralidade. A tensão é fruto da distribuição de competências assinaladas aos entes federados pela novidade constitucional quanto ao estabelecimento de alíquotas de IBS: ressalvada a possibilidade de vincularem suas alíquotas às de referência, publicadas pelo Senado Federal, estados e municípios detêm liberdade para sua estipulação³⁰³. Essa configuração traz à tona certa preocupação, pois argumenta-se que subsistirá, para o IBS, como consequência dessa escolha normativa, a possibilidade de os municípios competirem quanto às alíquotas para atrair produtores, que teriam custo menor nos seus insumos somente por esse fator. Assim, manter-se-ia a distorção que se produz nos preços quando elementos exteriores aos fatores de produção afetam-lhe a estrutura de origem³⁰⁴, tal qual como atua o mecanismo de perversão da neutralidade na guerra fiscal vigente atualmente.

Sobre essa constatação, parece-nos que o prognóstico deva ser mais otimista, e isso por dois motivos: i) na composição da alíquota final para o contribuinte – elemento que, efetivamente, informa a tomada de decisão do empreendedor, uma vez que não lhe importam os critérios de distribuição aos entes tributantes – há percentuais direcionados à União, aos estados e aos municípios. Logo, o espaço de discricionariedade de cada ente não será o mesmo que hoje se concede para o ISS e, especialmente, para o ICMS; assim, as diferenças de alíquotas entre dois municípios situados em estados diferentes somente gerarão diferencial competitivo considerando-

³⁰³ Cf. art. 156-A, § 1º, XII c/c art. 156-A, § 10, Constituição Federal.

³⁰⁴ COUTINHO, J.; FEITOSA, RAYMUNDO; ALVES, R. O IBS e a perspectiva de guerra fiscal entre os municípios. **Revista de Direito Tributário da APET**, [s. l.], v. n. 50, 2024. p. 19.

se seu somatório com as diferenças de alíquotas estaduais³⁰⁵, o que lhes retira boa parte da efetividade de um possível planejamento tributário predatório; e, principalmente ii) no sistema atual, é possível concederem-se incentivos baseados em redução de alíquota (ou carga tributária em geral, ainda que indiretamente) para segmentos específicos do setor produtivo, ou até mesmo de forma extremamente pontual. Isso não será possível com o IBS, pois a alíquota escolhida pelo ente – seja relativamente muito alta ou muito baixa – o será para todos os segmentos, indistintamente (excetuadas apenas as previsões constitucionais expressas)³⁰⁶. Esse fator tem muita relevância e, a nosso ver, fragiliza substancialmente (ou mesmo impede) qualquer possibilidade de planejamento agressivo em termos de alíquotas predatórias, uma vez que essas, quando aplicadas a todas as operações, levariam a receita tributária do ente a níveis tão baixos que seriam prontamente abandonadas.

3.3 O novo pacto federativo: uma evolução ou uma crise?

É inegável que as mudanças trazidas pela reforma tributária do consumo marcaram profundamente os traços do federalismo fiscal brasileiro: pela primeira vez, tem-se um imposto de competência literalmente compartilhada³⁰⁷, para além das regras tradicionais que costumavam envolver meramente a partilha da arrecadação e algumas padronizações estabelecidas por leis complementares de caráter nacional. Por esse motivo, não seria exagero referirmo-nos a um “novo” pacto federativo, já que, embora não se tenha *abolido* a forma federativa do Estado, inegavelmente foi-lhe dada uma feição, com a reforma, muito distinta da atual.

O aspecto que se pretende utilizar como recorte de pesquisa para apontar os reflexos da reforma tributária sobre o pacto federativo é, sobretudo, o da autonomia federativa municipal. Discuti-la de forma contextualizada, entretanto, é algo que depende substancialmente do seu adequado enquadramento nos cenários mais próximos possíveis da realidade tributária nos médio e longo prazos.

³⁰⁵ Relembra-se que, para o cômputo final, a parcela relativa à CBS será constante para todos, pelo que se justifica somente fazer-se o cálculo diferencial com as combinações das alíquotas estaduais e municipais do IBS.

³⁰⁶ Cf. art. 156-A, § 1º, VI, Constituição Federal.

³⁰⁷ Cf. art. 1º, Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025: “Art. 1º Ficam instituídos: I - o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de competência compartilhada entre Estados, Municípios e Distrito Federal, de que trata o art. 156-A da Constituição Federal [...].”

Inicialmente, portanto, explicitam-se alguns detalhes da nova disciplina constitucional acerca das competências para manejo de alíquotas; após, são exibidos dados oriundos de projeções sobre os prováveis impactos financeiros da reforma tributária de forma regionalizada; ao final, discutem-se conclusões sobre a presença ou a ausência de prejuízos à autonomia federativa, levando em consideração todos os elementos postos.

3.3.1 As alíquotas do IBS: possibilidades e limites

Aqui, destacam-se sucintamente algumas características do grau de autonomia dos entes federados³⁰⁸ para o manejo das alíquotas do IBS. Como já visto na seção anterior, os entes podem escolher entre fixar suas próprias alíquotas ou aderir às de referência, publicadas por Resolução do Senado Federal³⁰⁹. Disso decorre, em primeiro lugar, que todos os bens e serviços contemplados com regimes que reduzam suas alíquotas terão suas reduções baseadas naquela própria de cada ente, ainda que essa destoe daquela de referência³¹⁰. Na ótica final do contribuinte, portanto, a alíquota do IBS lhe será imposta no montante do somatório das alíquotas estadual e municipal – que poderão ser idênticas às de referência nacional ou não –, aplicada a redução percentual (se for o caso).

Para além, o cálculo próprio do período de transição das regras de arrecadação (a chamada “transição federativa”, atinente aos entes federados e que não tangencia os interesses dos contribuintes) será realizado sobre as alíquotas de referência; é dizer que, em caso de alíquotas superiores às de referência, os valores que as ultrapassarem pertencerão integralmente aos entes arrecadadores, segundo a normal geral, não sendo incluídos no montante a ser distribuído³¹¹.

A faculdade de graduar as alíquotas do IBS é, para os entes federados, o único resquício daquilo que, materialmente, compõe o conjunto de poderes-deveres ínsitos à competência tributária plena no que toca à tributação sobre o consumo – e, ainda assim, dista consideravelmente dos limites de liberdade de atuação aos quais a norma tributária brasileira sempre se cingiu. Essa

³⁰⁸ Muito embora o objeto de pesquisa recaia sobre os municípios, somente, a disciplina constitucional sobre o tema vale tanto para aqueles quanto para os estados-membros e o DF.

³⁰⁹ Cf. art. 156-A, § 1º, V e XII c/c § 10, Constituição Federal.

³¹⁰ São, p. ex., os casos detalhados, na Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025, no Título IV: dos Regimes Diferenciados do IBS e da CBS.

³¹¹ LAKS, L. As alíquotas do IBS (Art 156-A, § 1º, V, VI, VII e XII, e § 2º, 9º, 10 e 11, da CF). *Em: O IBS e a CBS na Constituição*. Coord: Paulo Caliendo, Melissa Guimarães Castello, Mariana Porto Koch. Rio de Janeiro: Lumen Iuris, 2024. p. 187–206. p. 201.

mudança substancial, aliada ao polêmico fim dos incentivos fiscais para tributos sobre o consumo, alimenta boa parte das conclusões tendentes a considerar prejudicado o equilíbrio federativo nacional, visto sob a ótica financeira e tributária.

3.3.2 Estudos de impacto: alíquotas, arrecadação e efeitos regionais

Estimar impactos é uma providência que costuma ensejar reações contraditórias; se, por um lado, é reputada como absolutamente necessária por quem deseje estudar um fenômeno com rigor científico, é também alvo de constantes desconfianças, mesmo quando explicitados os critérios, parâmetros e metodologia empregados, e isso pelo simples fato de que certos fenômenos – particularmente os econômicos –, por sua própria natureza, submetem-se às análises preditivas em grau apenas parcial, o que fragiliza a confiança em algumas atividades de construção de cenários futuros, mesmo quando produzidas por especialistas³¹².

Pode-se aplicar essa constatação aos esforços preditivos de impactos da atual reforma tributária, sob diversos aspectos: desde valores absolutos de arrecadação até influência no crescimento do PIB. O caso da estimativa de alíquotas é um exemplo: Marcus Pestana, mesmo reforçando suas conclusões com estudos variados, afirma que “as alíquotas efetivas só serão conhecidas precisamente após o período de transição, ou seja, em 2033, quando os antigos impostos estarão extintos e os novos em pleno vigor”³¹³.

Em resumo, as projeções de cenários futuros dependem, dentro do contexto aplicável, de dois dos chamados “hiatos”: o da política e o de conformidade. O primeiro considera a diferença de arrecadação entre: i) um sistema (idealizado) contando com alíquota única, aproveitamento total de créditos e cumprimento perfeito das obrigações tributárias; ii) e o sistema real (contando com a legislação como é, de fato) e com o funcionamento perfeito do sistema no cumprimento das obrigações tributárias. Já o segundo considera a diferença entre a arrecadação potencial e a arrecadação que realmente se espera obter, contabilizadas a evasão, a elisão, a inadimplência e a judicialização que atrasa o pagamento de tributos³¹⁴.

³¹² TETLOCK, P. E. **Expert political judgment: how good is it? How can we know?** New editioned. Princeton: Princeton University Press, 2017. p. 133.

³¹³ PESTANA, 2024, p. 16.

³¹⁴ *Ibid.*

Levando em consideração todos esses elementos – e, principalmente, o fato de os cálculos haverem sido realizados sobre uma legislação ainda não inteiramente finalizada, já que a lei complementar instituidora do IBS ainda não fora publicada – Pestana mostra resultados das principais pesquisas e simulações recentes, recolhendo, como valores possíveis da alíquota total de referência do IBS/CBS, algo entre 25% e 30%, na maior parte das simulações³¹⁵. É digno de nota, no entanto, que a lei complementar que institui o IVA brasileiro determine que, caso as alíquotas de referências dos dois tributos sobre o consumo, somadas, resultem em índice superior a 26,5%, surgirá a obrigação para o Congresso Nacional de apreciar projeto de lei complementar encaminhado pela União (ouvido o Comitê Gestor do IBS) com medidas para, ao menos, restituir o patamar àquele nível³¹⁶. Conclui-se, por tudo isso, que haverá provável tensão entre as expectativas impostas pela lei e as demandas setoriais privadas por reduções e privilégios, que exercem pressão sobre as alíquotas de referência³¹⁷.

Acerca dos impactos regionalizados propriamente ditos, encontram-se, em compilação de diversos estudos realizada pelo Tribunal de Contas da União - TCU, previsões com amplitudes consideráveis quando direcionadas para efeitos sobre as unidades federativas (estados) e municípios. Esses últimos ensejam análises mais díspares, pois apresentam enorme grau de heterogeneidade nas suas características econômico-fiscais. Para os estados-membros, prevê-se que, em todo o largo período de cinquenta anos de transição, não haverá perdas arrecadatórias para nenhum deles, ainda que se concretizem os cenários de pior hipótese de desempenho do PIB,

³¹⁵ O autor aponta estudos que previram até 35% de alíquota de referência, cujo detalhamento não convém abordar no corpo desta pesquisa. Para aprofundamento, v. PESTANA, M. **Estudo Especial nº 19. Reforma Tributária: contexto, mudanças e impactos**. Instituto Fiscal Independente, 2024 e BRASIL. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Resultados do Grupo de Trabalho sobre a Reforma Tributária**. Brasília, DF: Tribunal de Contas da União-TCU, 2023. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/data/files/60/E6/37/FC/3C6FA8108DD885A8F18818A8/Relatorio%20Completo%20%20Resultados%20do%20Grupo%20de%20Trabalho%20sobre%20a%20Reforma%20Tributaria.pdf>. Acesso em: 05 fev. 2025.

³¹⁶ Cf. art. 475, § 11, Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025: “Caso a soma das alíquotas de referência estimadas de que trata o § 10 resulte em percentual superior a 26,5% (vinte e seis inteiros e cinco décimos por cento), o Poder Executivo da União, ouvido o Comitê Gestor do IBS, deverá encaminhar ao Congresso Nacional projeto de lei complementar propondo medidas que reduzam o percentual a patamar igual ou inferior a 26,5% (vinte e seis inteiros e cinco décimos por cento)”.

³¹⁷ Marcus Pestana exhibe, ainda, projeções de crescimento do PIB em virtude da reforma, que variam, para o longo prazo (mais de quinze anos) entre 12% e 20%, a depender de fatores variados. A conclusão unânime, todavia, é de que os avanços em PIB, produtividade e emprego seriam substancialmente mais consistentes na versão original veiculada pela PEC 45/2019 – que contava com alíquota única, sem mecanismos de exceções e favorecimentos setoriais – do que com o produto final da emenda. V. PESTANA, M. **Estudo Especial nº 19. Reforma Tributária: contexto, mudanças e impactos**. Instituto Fiscal Independente, 2024, p.20.

previsão essa que se reproduz também para o destino dos municípios capitais de estado³¹⁸. A positividade das projeções é oriunda da instituição de mecanismos de compensação para o período de transição, que dilui os efeitos das mudanças estruturais que se observarão³¹⁹.

No entanto, o cenário pode tornar-se arriscado para os municípios de menor porte, segundo algumas projeções. Isso acontece porque, já na atualidade, a arrecadação de ISS enfrenta disparidades alarmantes: extremamente concentrada, quase não se concretiza em uma grande parcela dos municípios mais pobres do país, que contam com receita tributária própria baixíssima e têm seus orçamentos compostos quase que inteiramente pelos variados repasses financeiros. Assim, qualquer redução na transferência de recursos voluntários, para tais entes, representa risco fiscal elevado, com a possibilidade de estrangular-lhes o orçamento³²⁰. Consideramos, no entanto, que a “desconfiança institucional” tradicionalmente aplicável aos repasses existentes no sistema atual não deverá, necessariamente, reproduzir-se nas normas distributivas planejadas para a presente reforma tributária, pois sua confecção já se deu no seio de um contexto de preocupação com a regularidade e a segurança dessas rotinas de partilha de receitas.

Além desse ponto de atenção, há um risco relevante quanto à baixa qualidade da informação fiscal/contábil dos entes subnacionais (especialmente de municípios); com isso, é possível que se superestimem as receitas líquidas entre 2024 e 2028, cujo efeito, então, seria a distorção do sistema, pela percepção de porcentagens mais elevadas do que o devido quando da partilha do IBS³²¹.

Por outro lado, há previsão de que os efeitos redistributivos (positivos) da reforma sejam extremamente relevantes: em todos os cenários aventados por Sérgio Gobetti e Priscila Monteiro (IPEA), o índice de Gini³²² sofre reduções, cuja magnitude depende de algumas outras disposições normativas, como os critérios de distribuição de cota-parte do IBS por lei estadual³²³. Aqui, já

³¹⁸ TCU. **Resultados do Grupo de Trabalho sobre a Reforma Tributária**. Brasília-DF: Tribunal de Contas da União, 2023. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/data/files/60/E6/37/FC/3C6FA8108DD885A8F18818A8/Relatorio%20Completo%20-%20Resultados%20do%20Grupo%20de%20Trabalho%20sobre%20a%20Reforma%20Tributaria.pdf>. Acesso em: 05 fev. 2025.p. 26.

³¹⁹ *Ibid.*

³²⁰ *Ibid.*, p. 29.

³²¹ *Ibid.*

³²² Índice mais utilizado em pesquisa econômica para mensurar grau de concentração de renda. Seus valores variam no intervalo de zero (igualdade máxima) a um (desigualdade máxima).

³²³ GOBETTI, S.; MONTEIRO, P. **Carta de Conjuntura - Impactos Redistributivos (na Federação) da Reforma Tributária - nº 60**. IPEA, 2023. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/cartadeconjuntura/wp-content/uploads/2023/08/230828_reforma_tributaria_cc_60_nota_18.pdf. Acesso em: 5 fev. 2025.p. 5.

começamos a produzir juízos – por assim dizer – federativos, já que orientados a valorar mudanças substantivas nas relações entre os entes federados. É necessário, entretanto, explicitar que a (possível) redução pura e simples de desigualdades responde apenas por um aspecto, ainda que positivo, da busca cooperativa pelo bem comum, tão cara ao federalismo brasileiro: deve-se levar em consideração, igualmente, a efetividade dos instrumentos que se pretendem capazes de garantir a rigorosa distribuição dos recursos tal qual a norma o prevê, sem influências de caráter político.

O citado estudo revela a magnitude do impacto da reforma quanto a seu efeito distributivo em âmbito municipal: estima-se que um volume total de R\$ 36 bilhões (um terço da receita total de ISS próprio de R\$ 107 bilhões) mudaria de mãos com a substituição do ISS na origem por um IBS no destino. Disso, dois terços teriam origem em 45 cidades do estado de São Paulo (de alta renda) e seriam distribuídos por outros municípios³²⁴. Merece destaque, porém, que as regras de local de imposto devido somente irão impactar integralmente a arrecadação dos entes federados após o final do período de transição, estabelecido para 2077; antes disso, as receitas a serem efetivamente distribuídas serão calculadas com base em critérios que promovam a manutenção da disponibilidade financeira dos entes, de forma que haja pouca ou nenhuma perda de arrecadação em comparação com a configuração do sistema pré-reforma³²⁵.

Como parte de um sistema complexo, merece menção a projeção de cenários que envolvem o desempenho dos fundos a serem geridos pela União (os já citados FNDR e FCBF): apesar de não fazerem parte, formalmente, do estudo sobre os impactos regionalizados da reforma, têm importância estratégica na dinâmica de distribuição compensatória de receitas durante a transição federativa. O impacto sobre o qual se comenta surge do ponto de vista do risco e do custo fiscais para a União: a projeção do Instituto Fiscal Independente – IFI é que, dentre três cenários possíveis (pessimista, base e otimista), no mais provável (base) e no pessimista, a reforma tributária não demonstra suportar, no médio prazo e por conta própria, os custos adicionais gerados pelos dois fundos (FNDR e FCBF), tampouco para financiar os custos dos outros dois fundos que tiveram sua criação autorizada³²⁶.

³²⁴ *Ibid.*, p. 4. É importante notar que os valores mencionados referem-se aos dados do exercício de 2022, os mais atualizados à disposição quando da confecção da pesquisa.

³²⁵ Cf. art. 131, Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. O detalhamento completo dos critérios de distribuição na transição foi delegado, pelo dispositivo citado, à lei complementar, cujo projeto encontra-se atualmente em tramitação no Senado Federal (Projeto de Lei Complementar nº 108, de 2024, art. 120 e ss.).

³²⁶ NOGUEIRA, 2023, p. 7. Os fundos referidos são o Fundo de Sustentabilidade e Diversificação Econômica do Estado do Amazonas e o Fundo de Desenvolvimento Sustentável dos Estados da Amazônia Ocidental e do Amapá, cf. art. 92-B, § 6º, Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Um dos mais relevantes motivos pelos quais se justificam os receios quanto à viabilidade do apoio federal ao custeio da reforma é que os efeitos diretos de reformas de tributação de bens e serviços são de longo prazo, sendo os de curto prazo relativamente restritos, tanto pela longa transição quanto pelo comportamento normal do impacto, sobre as distorções alocativas, gerado por essas mudanças: segundo os próprios modelos econométricos utilizados, exigem-se alguns anos antes que aquele manifeste-se plenamente³²⁷. Logo, além dos riscos identificados para o médio prazo, a pressão sobre o equilíbrio fiscal da União, também no curto prazo, mostrar-se-á arriscada e relativamente elevada em comparação com a velocidade do retorno incremental esperado (de curto prazo) fruto das implementações da reforma.

Em que pese a existência de incertezas quanto à liquidez da União para constituir os fundos que apoiam a nova arquitetura do fluxo arrecadatório tributário do consumo, as projeções efetuadas por Gobetti e Monteiro apontam, ainda, para cenários de ganhos para a quase totalidade dos estados e municípios: quando introduzem-se na equação as compensações de receitas oriundas das regras de transição (para além da mera aplicação, isolada, dos novos critérios de local de imposto devido trazidos pelo IBS), tem-se que (em cenário pessimista) a quantidade de estados com prejuízos arrecadatórios nos primeiros vinte anos de vigência da reforma é nulo; para os municípios, encontram-se apenas treze. Após os cinquenta anos completos, os estados permanecem incólumes, enquanto a quantidade de municípios aumenta ligeiramente³²⁸. Os impactos negativos para os municípios, no entanto, observam-se dentre aqueles que concentram, atualmente, arrecadação desproporcional de cota-parte de ICMS, pelo fato de serem, ainda que de pequeno porte socioeconômico, sedes de alguns grandes contribuintes³²⁹. São distorções, portanto, absolutamente pontuais e que não comprometem o desempenho da reforma considerada nacionalmente.

Como conclusão parcial dos estudos produzidos até o momento sobre os possíveis impactos regionais da EC 132/23 e levando em consideração todos os cálculos mencionados, parece-nos certo destacar que: i) os critérios de distribuição definitivos de arrecadação (pós-transição federativa) apontam para uma distribuição mais justa e eficiente da tributação sobre o consumo; ii) as regras de transição amortecem satisfatoriamente os impactos negativos projetados

³²⁷ BORGES, B. **Impactos macroeconômicos estimados da proposta de reforma tributária consubstanciada na PEC 45/2019**. CCiF, 2020. Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/Nota_Tecnica_Reforma_PEC45_2019_VF.pdf. Acesso em: 7 fev. 2025.p. 3.

³²⁸ GOBETTI; MONTEIRO, 2023, p. 7.

³²⁹ *Ibid.*, p. 10.

sobre a quase totalidade dos entes federados; e iii) apesar das constatações anteriores serem positivas, não se poderão concretizar caso a União falhe na competência que lhe foi constitucionalmente atribuída de atuar como financiadora do projeto político-tributário proposto. Afinal, ela precisará viabilizar não só os mecanismos de compensação na transição, como também os fundos constitucionais intimamente ligados ao sucesso da nova arquitetura do sistema tributário nacional.

3.3.3 Federalismo sob tensão: revisitar a autonomia municipal?

Não foram poucas, durante todo o longo período de tramitação das propostas de emenda à Constituição que culminaram na reforma efetivamente aprovada³³⁰, as discussões acerca da possível ofensa ao pacto federativo, cuja natureza de cláusula pétrea está consagrada pela Constituição Federal³³¹. É pacífico, na doutrina nacional, que a autonomia dos entes federados é traço formal (essencial) da forma federativa do Estado, e que eventual ofensa a ela dirigida – ainda que apenas no aspecto financeiro-tributário – significa a inconstitucionalidade da proposta que lhe sirva de veículo, tal a sua imprescindibilidade³³².

Por esse motivo, alinharam-se, desde que as perspectivas de concretização de uma reforma tributária moderna começaram a tomar corpo, diversas opiniões contrárias e favoráveis à constitucionalidade de diversos pontos da arquitetura normativa escolhida pela EC 132/23 para determinadas questões federativas que perpassam qualquer reforma tributária: competência para instituição e gestão do tributo; grau de liberdade de determinação de alíquotas e poder de concessão de incentivos fiscais são as principais. Autores conhecidos na doutrina tributária manifestaram-se, em artigos de opinião, a respeito de defeitos das propostas que tramitavam no Congresso Nacional. Houve, dentre outras, críticas contundentes à alteração da repartição de competências tributárias então vigentes – alegadamente inconstitucional, por colocar em risco a independência financeira dos entes federados para exercerem suas competências administrativas delegadas pela

³³⁰ As mais recentes e relevantes, e que compuseram quase a totalidade do texto aprovado, foram as Propostas de Emenda à Constituição nº 45 de 2019 e nº 110 de 2019, fundidas posteriormente na PEC 45-A.

³³¹ Cf. art. 60, § 4º, I, Constituição Federal: “Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir [...] a forma federativa de Estado”.

³³² HENRIQUES, E. F. **A autonomia financeira dos estados no federalismo brasileiro: a alteração de competências tributárias estaduais em face da cláusula pétrea**. 2014. Tese de doutorado - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014. Disponível em: <https://doi.org/10.11606/T.2.2014.tde-16092016-120934>. Acesso em: 4 dez. 2024, p. 189.

Constituição³³³ e ao enrijecimento trazido pela alíquota única imposta aos entes, por impedir a diferenciação para a implementação de políticas próprias³³⁴, além da supressão da possibilidade de concederem-se incentivos fiscais no IBS, por parte dos entes subnacionais³³⁵.

Para os fins deste trabalho, importa expor alguns dos argumentos abordados no ambiente acadêmico, a fim de compará-los – à luz do conjunto normativo hoje de fato existente – e elaborar conclusões acerca da polêmica questão sobre o (des)respeito ao pacto federativo potencialmente introduzido pela EC 132/23.

O ponto central da discussão sobre a autonomia municipal é a sua independência financeira; sob este aspecto, deve-se, portanto, investigar em que medida a arquitetura atual das competências tributárias municipais (para o escopo deste trabalho) permite que se exerça, de fato – e não apenas nominalmente – essa almejada independência. Serão expostos dados obtidos por pesquisa do IPEA³³⁶ dedicada especificamente a contribuir para a literatura sobre o baixo esforço fiscal dos municípios brasileiros.

Tratando, primeiramente, da arrecadação total dos três impostos municipais³³⁷, estima-se que, em 2019, 96% de toda a arrecadação tenha ocorrido nos 1.772 municípios brasileiros com mais de 20 mil habitantes naquele ano. Isso significa que os 3.796 municípios abaixo de 20 mil habitantes somados responderam por apenas 4% da arrecadação conjunta daqueles impostos³³⁸. Concluimos daí que menos de 32% dos municípios brasileiros, portanto (quase um terço), concentraram praticamente toda a receita própria de impostos municipais no total nacional, um índice de concentração positivamente assustador perante quaisquer parâmetros que se adotem. Quando a análise passa a cingir-se apenas ao ISS, os autores anotam que a variação de receita total

³³³ V., p. ex.: DINIZ, L. Reforma tributária pode afrontar pacto federativo - Para Tathiane Piscitelli, mudança na repartição de receitas ofende autonomia financeira dos entes. [S. l.], 2017. **JOTA**. Disponível em: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/reforma-tributaria-pode-afrontar-pacto-federativo>. Acesso em: 12 fev. 2025.

³³⁴ V., p. ex.: ÁVILA, H. IVA, uma proposta inconstitucional. **EXAME** [S. l.], 2018. Disponível em: <https://exame.com/colunistas/opiniao/iva-uma-proposta-inconstitucional/>. Acesso em: 12 fev. 2025.

³³⁵ LODI, R. Ricardo Lodi: Reforma tributária simplifica, mas tem efeito regressivo. **Consultor Jurídico**, [s. l.], [s. d.]. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-abr-08/ricardo-lodi-reforma-tributaria-simplifica-efeitos-regressivos/>. Acesso em: 14 fev. 2025.

³³⁶ SANTOS, C.; MOTTA, A. C.; FARIA, M. **Estimativas anuais da arrecadação tributária e das receitas totais dos municípios brasileiros entre 2003 e 2019 | Carta de Conjuntura**. IPEA, 2020. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/cartadeconjuntura/index.php/2020/07/estimativas-anuais-da-arrecadacao-tributaria-e-das-receitas-totais-dos-municipios-brasileiros-entre-2003-e-2019/>. Acesso em: 12 fev. 2025. A pesquisa analisou dados de 2003 a 2019, tendo sido publicada em jul. 2020. A metodologia utilizada permite obter grau de segurança satisfatório nas estimativas, lastreadas em grande volume de dados. Para mais detalhes metodológicos, v. pp. 8-13.

³³⁷ ISS, ITBI e IPTU.

³³⁸ SANTOS; MOTTA; FARIA, 2020, p. 14.

do imposto entre 2014 e 2019 permaneceu praticamente estagnada³³⁹. Em 2019, a arrecadação de ISS dos municípios brasileiros com mais de 500 mil habitantes respondeu por 60,5% do total, sendo que esses representavam apenas 0,9% da quantidade total de municípios do país³⁴⁰.

A leitura dos dados permite-nos traçar um diagnóstico preocupante em relação à efetiva autonomia financeira atualmente desfrutada pela absoluta maioria de municípios brasileiros. Sob tal premissa, há espaço argumentativo para defender que a reforma, mesmo redesenhando a competência municipal para a instituição de seu principal imposto, mais amplia do que restringe a autonomia municipal, já que permite a efetiva melhoria da saúde financeira para a maioria daqueles entes. Essa é a posição de estudiosos como Sérgio Gobetti (IPEA), que defende haver ganhos para 96% dos municípios brasileiros, pois a reforma atenuará distorções hoje existentes – como o fato de apenas dez cidades brasileiras concentrarem 46% da receita de ISS, três vezes mais que o seu peso populacional³⁴¹. Essa constatação seria coerente com uma visão mais pragmática do conceito de autonomia financeira, baseado não essencialmente no apego a determinada configuração de distribuição de competências, porém no resultado financeiro efetivo em que resulte essa dada configuração para os entes destinatários.

O citado posicionamento – que poderíamos classificar como “pragmático” – é defendido por outras pesquisas recentes, que concluem possível a acomodação das novas normas à leitura ortodoxa da cláusula constitucional do pacto federativo. Andrews Meira Pereira destaca serem a possibilidade de escolha de alíquotas próprias e o agir comunicativo – que pode ser concretizado por um conselho federativo onde todos os entes encontrem representação – os elementos que permitem considerar-se mantida a autonomia municipal e respeitada a cláusula pétrea, ainda que haja o remanejamento de competências tributárias e a revisão – parcial – do pacto federativo³⁴².

³³⁹ *Ibid.*, p. 15.

³⁴⁰ A cifra se torna mais contextualizada quando se ressalta que, em 2019, havia 48 municípios no Brasil com mais de 500 mil habitantes (0,9% do total) e que 31,7% da população brasileira neles habitava, cf. dados do IBGE: UM EM CADA TRÊS BRASILEIROS MORA EM 48 MUNICÍPIOS COM MAIS DE 500 MIL HABITANTES | AGÊNCIA DE NOTÍCIAS. **Agência IBGE Notícias**, [s. l.], 28 ago. 2019. Estatísticas Sociais. Disponível em: <https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-noticias/2012-agencia-de-noticias/noticias/25280-um-em-cada-tres-brasileiros-mora-em-48-municipios-com-mais-de-500-mil-habitantes>. Acesso em: 12 fev. 2025.

³⁴¹ GOBETTI, S. A reforma tributária e nossas jabuticabas. **GZH**, Porto Alegre, 25 fev. 2023. Opinião. Disponível em: <https://gauchazh.clicrbs.com.br/opiniao/noticia/2023/02/a-reforma-tributaria-e-nossas-jabuticabas-cleizokp900d1016mrs5savqc.html>. Acesso em: 12 fev. 2025.

³⁴² PEREIRA, A. M. **Reforma tributária e consolidação da tributação sobre o consumo: revisão do federalismo sob a perspectiva da autonomia municipal e da teoria habermasiana do agir comunicativo e da democracia procedimental**. Dissertação - IDP, Brasília-DF, 2023. Disponível em: <https://repositorio.idp.edu.br/handle/123456789/4823>. Acesso em: 12 fev. 2025. p. 119.

No mesmo sentido, Lina Cooke desconstrói o argumento de que o fim da possibilidade de concessão de incentivos fiscais pelos entes subnacionais representaria ofensa ao pacto federativo. Assumindo como verdadeira a premissa interna de que a prerrogativa de conceder isenções e benefícios não pode superar o imperativo de cooperação entre os entes, a autora opõe essa faculdade ao cenário caótico resultante de décadas de guerra fiscal no país, notadamente quanto ao ICMS: a autonomia financeira dos entes, supostamente protegida pelos partidários da liberdade incondicional de concessão de incentivos, torna-se precisamente o alvo da corrosão fratricida trazida pela guerra fiscal³⁴³. Sob essa óptica, a conclusão seria oposta àquela da crítica reinante: a proibição à concessão de incentivos põe fim, coercitivamente, a uma disputa concorrencial estatal que, no fundo e na prática, tolhia a autonomia financeira dos entes. Além disso, a própria adoção do princípio do destino como sinal soberano de determinação geográfica da capacidade tributária ativa – invertendo o princípio da origem, predominante nos atuais ISS e ICMS, ainda que um tanto quanto mitigado nesse último – enfraquece decisivamente o interesse na concessão de incentivos segundo a lógica hoje vigente, já que o eixo da disputa entre os entes deslocar-se-á para o cidadão-consumidor, afastando-se do produtor-prestador³⁴⁴.

Em sentido contrário, porém, manifesta-se Elcio Henriques, para quem há inconstitucionalidade em emenda que retirasse dos estados-membros³⁴⁵ o poder de instituir seus tributos – sendo substituída pela União no exercício da competência tributária plena, tanto para a instituição do tributo quanto para incentivos –, ainda que o produto de sua arrecadação lhes fosse direcionado (quer por repasses de fundos, quer por distribuição direta). O autor defende que argumentos de natureza pragmática e consequencialista não têm legitimidade fundada no sistema jurídico; assim, repudia o entendimento de que a manutenção do nível de arrecadação e a garantia de que os recursos auferidos pelos estados com o IVA federal não estariam submetidos a acordos políticos sejam argumentos capazes de atrair uma conclusão favorável à constitucionalidade de uma suposta emenda com esses termos³⁴⁶. Na mesma linha, entende que a centralização exigida por um IVA federal é por demais onerosa à margem de manobra outrora à disposição dos estados-

³⁴³ COOKE, L. **A unificação da tributação sobre o consumo e o pacto federativo brasileiro**. 2020. Dissertação - FGV, São Paulo, 2020. Disponível em: <https://hdl.handle.net/10438/30295>. Acesso em: 10 fev. 2025.p. 141.

³⁴⁴ *Ibid.*, p. 142.

³⁴⁵ É relevante ressaltar que a pesquisa à qual se recorre tem como objeto os estados-membros, e não os municípios; sem embargo, os argumentos e conclusões quanto aos juízos de constitucionalidade ora apresentados amoldam-se perfeitamente aos municípios – tanto quanto aos estados – por força de suas coincidentes naturezas de entes subnacionais, traço que os distingue – quanto a isso, na mesma medida – da União.

³⁴⁶ HENRIQUES, 2014, p. 430.

membros, cuja capacidade de definir o grau de participação – ou intervenção – pública na economia privada seria suprimida³⁴⁷.

Quanto à proibição de concessão de incentivos fiscais, o autor expressa-se com veemência quanto a sua inconstitucionalidade: o problema da guerra fiscal, no Brasil, surge da inobservância do regramento disposto pela lei complementar que dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do ICMS³⁴⁸. A solução, portanto, deveria fundamentar-se no direito positivo, sendo ofensivos à forma federativa as medidas com o grau de severidade do impedimento total à concessão de benefícios³⁴⁹ – precisamente o que se concretizou com o advento da EC 132/23.

Perante a existência de argumentos opostos, importa observar que o projeto de lei complementar que visa estabelecer a disciplina de distribuição, para os entes federativos, da arrecadação do IBS prevê prazos rígidos e claros para a sua efetivação: os períodos de distribuição – a serem definidos pelo Comitê Gestor do IBS – ao fim dos quais serão entregues aos entes federativos suas parcelas de IBS não poderão ser menores que um dia útil e nem maiores que o período de apuração do imposto³⁵⁰. Além disso, a receita auferida em cada período de distribuição será transferida aos entes federativos em até três dias úteis após o encerramento do período de distribuição, conforme o regulamento³⁵¹. Teoricamente, parece-nos que tais disposições permitem superar as contradições e reservas que surgem quando são aventados os repasses no modelo comum, via fundos. No entanto, é necessário implementarem-se de fato as normas previstas antes que se possa produzir um juízo prudente acerca da sua conveniência e efetividade.

Levando todas as circunstâncias em consideração – tanto fáticas quanto normativas – nossa posição é que seria possível considerar-se respeitada a autonomia federativa sob as características modeladas pela EC 132/23, muito embora sob condição: que os mecanismos garantes da distribuição direta, sem intermediários, das receitas arrecadadas e de seus complementos custeados pela União, funcionem perfeitamente de acordo com o algoritmo de cálculo³⁵². Nesse juízo, entendemos – contrariando a posição de Elcio Henriques e afiliando-nos à

³⁴⁷ *Ibid.*, p. 432.

³⁴⁸ Cf. Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975.

³⁴⁹ HENRIQUES, 2014, p. 441.

³⁵⁰ O art. 43 da Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025, determina que “o período de apuração do IBS e da CBS será mensal”.

³⁵¹ Cf. Projeto de Lei Complementar nº 108, de 2024, art. 120.

³⁵² Embora o projeto de lei complementar determine que o Comitê Gestor fará a distribuição, isso não significa que essa não possa ser realizada prontamente, aos moldes do funcionamento do regime do Simples Nacional: mesmo que o contribuinte pague uma única guia, o banco arrecadador reparte automaticamente o montante pelos valores devidos a cada ente titular da capacidade tributária ativa.

representada por Lina Cooke – não se tratar de consequencialismo puro e simples vincular a constitucionalidade da nova norma à sua concretização fática, pois essa significa, por sua vez, uma das condições de validade (autonomia financeira dos entes) da forma federativa de Estado petrificada pelo art. 60 da Constituição Federal.

4. PERSPECTIVAS PARA A INDUÇÃO DE COMPORTAMENTOS NO ÂMBITO MUNICIPAL NA ERA DO IBS

4.1 Para contextualizar: uma sumarização e propósitos do capítulo

Ao longo dos dois primeiros capítulos deste trabalho, objetivou-se, primeiramente, traçar um panorama conceitual das condutas estatais que tendem a estimular ou conduzir o particular a adotar comportamentos considerados benéficos para a coletividade; e, dentro do recorte mais específico da Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023, estudaram-se os elementos empregados pela reforma tributária para dotar o Brasil de novos tributos sobre consumo que contassem com recursos capazes de dar conta de demandas por cuja implementação ansiava-se há muito no país.

Malgrado tenha sido fruto de um inédito esforço técnico e político, é inegável que uma reforma tributária de nível nacional e caráter radicalmente inovador – qualquer que seja, em qualquer tempo – possa produzir efeitos ao menos desafiadores para as diversas partes interessadas que, até então, trabalhavam com conceitos cristalizados e dentro de um *status quo* bastante definido. É o que atualmente acontece tanto em nível estadual (com ressonância talvez mais intensa, dados os valores envolvidos) quanto municipal – o qual, embora mais pulverizado, não é menos relevante: um imposto sobre o consumo que substitui, nesses âmbitos, o ICMS e o ISS, e que traz, simultaneamente, uma redução acentuada de autonomia³⁵³ e uma simplificação substantiva à gestão do agente público e à satisfação de exigências de conformidade por parte do particular.

Foram, inicialmente, apresentadas as motivações e definições próprias do movimento surgido, no Direito, em direção a uma atuação estatal mais voltada para a promoção do que para o *enforcement*³⁵⁴; de igual maneira, mostrou-se como a função promocional do Estado toma corpo, na vertente que toca ao assunto desta pesquisa, por meio das normas que visam estabelecer a intervenção estatal sobre domínio econômico, bem como a indução de comportamentos de forma

³⁵³ Como se concluiu no capítulo anterior, a essa indisfarçável redução de autonomia não se segue, necessariamente, um enfraquecimento federativo; a depender da concretização de alguns dos planos do constituinte derivado, é possível até que se produza um fortalecimento dos entes hoje menos desenvolvidos, evidenciando-se uma redução de desigualdades certamente benéfica à República e à economia nacional em geral.

³⁵⁴ Conjunto de medidas destinadas a fazer cumprir-se certa disposição normativa. Essa fiscalização ou imposição de cumprimento de normas é designada comumente pelo termo da língua inglesa *enforcement*, e tem aplicação bastante abrangente, cobrindo diversos setores sociais.

geral. Ato contínuo, ao listar e analisar os dispositivos pertencentes à reforma tributária que satisfazem – ou, ao menos, buscam satisfazer – aos propósitos dessas intervenções, foram obtidas algumas conclusões parciais, como juízos de valor sobre a sua efetividade e as consequências para o equilíbrio federativo.

No presente capítulo, pretende-se sumarizar e unir os conceitos e conclusões até então apresentados; o propósito é o de analisarem-se possibilidades e cenários pós-reforma para os municípios brasileiros no que tange à sua atuação interventiva na economia, marcados pela menor autonomia na gestão geral do tributo, pela impossibilidade de concessão de incentivos fiscais e, por outro lado, pelas promessas de aquecimento da atividade econômica – oriundo do ganho em produtividade e da redução de custos de conformidade – e de suporte federativo para a manutenção de receitas em nível suficiente ao cumprimento de competências constitucionalmente instituídas. O plano de fundo é o papel do Estado no desenvolvimento local, cuja medida e alcance encontram, inevitavelmente, parâmetros muito diversos a contar das disposições axiológicas e mesmo culturais; e, dentro desse contexto, utiliza-se o conceito da regulação responsiva, fortemente ligado à promoção de comportamentos mediada pelo Direito, cuja função normativa não é necessariamente sempre impositiva ou sancionatória³⁵⁵.

Investigam-se, para isso, três vias a serem possivelmente exploradas pelos formuladores de políticas municipais: i) as possibilidades normativas de indução que podem ser explorados com os impostos patrimoniais – pois, ainda que tenham alcance limitado em comparação com o ISS, podem comportar incentivos capazes de induzir comportamentos benéficos à coletividade; ii) o uso das subvenções diretas – cujos traços distintivos e potencialidades são inúmeros – para obter efeitos semelhantes aos esperados com o uso dos incentivo fiscais ora em extinção³⁵⁶; e iii) as ferramentas de intervenção baseadas na ciência comportamental, dentre as quais os programas de conformidade, as estratégias de comunicação social e os instrumentos de *nudging*, fartamente

³⁵⁵ No Capítulo 1, explora-se a evolução da função estrutural do Direito, em suas variadas aplicações, e o diálogo entre o positivismo jurídico e a análise funcional do Direito, essenciais para a compreensão das condutas estatais que visam, sobretudo, à promoção de valores e condutas caras à coletividade por meio de instrumentos regulatórios e tributários.

³⁵⁶ Esta seção do trabalho concentra as maiores probabilidades de satisfação à pergunta que serviu-nos de ponto de partida para a pesquisa, bem como ao teste de sua hipótese: com a impossibilidade de se editarem normas veiculadoras de benefícios fiscais no âmbito da tributação sobre o consumo, os municípios precisarão encontrar soluções para exercerem plenamente suas competências constitucionais e promoverem seu desenvolvimento econômico e social a partir da vigência das normas da Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023 (V. Introdução). Interessanos, aqui, discernir se, em que medida e como o uso de subvenções e incentivos financeiros, num contexto de plena operação do IBS, poderia contrapor-se – ou, até mesmo, superar com vantagens – o uso que tem sido tradicionalmente feito dos incentivos fiscais de ISS.

descritos pela literatura especializada como, dentre outros propósitos, valiosas ferramentas de estímulo à conformidade tributária³⁵⁷.

4.2 Estado desenvolvimentista ou regulador?

Desenvolver um breve subtópico ligado à regulação exige, por clareza, um certo esforço digressivo de contextualização: a finalidade é situar o papel do Estado – assim como, no Capítulo 1 deste trabalho, lançou-se um olhar sobre a evolução de suas abordagens estruturais para as funcionais – em relação às possibilidades e limites que lhe foram impostos pelo Direito ao longo da história recente. É interessante destacar que – utilizando-nos da análise de Gilberto Bercovici – não se deve negligenciar o deslocamento do lugar ocupado pela atuação estatal com a profunda mudança de paradigma entre o período de recuperação pós-II Guerra Mundial e a ordem estabelecida em decorrência das crises mundiais da década de 70 do séc. XX: a notável financeirização da economia capitalista gera a mudança de utilidade dos fundos públicos, que passam a atuar mais como garantes da remuneração do capital – radical transformação em comparação com sua finalidade clássica de assegurar a reprodução da força de trabalho³⁵⁸. Com o passar do tempo, fortaleceu-se o repúdio ao gasto estatal – em virtude da lógica do discurso neoliberal³⁵⁹ – e o déficit público passou a manifestar-se sobretudo pelas despesas com a política monetária – concretamente, com as altas taxas de juros – e não com a modalidade tradicionalmente keynesiana, de pleno emprego: passou-se, portanto, a remunerar o capital, mais propriamente, para manter a atratividade dos investimentos privados³⁶⁰.

³⁵⁷ O estudo sobre tais ferramentas tem avançado no sentido de utilizarem-se métodos próprios da cultura contemporânea, como influenciadores digitais sob perspectivas estratégicas para a redução do *tax gap* e incremento da propensão à conformidade, cf. *e.g.*, ALM, J.; SOLED, J. A.; THOMAS, K. D. Tax Compliance, Social Norms, and Influencers. **Working Papers**, [s. l.], Working Papers, 2024. Disponível em: <https://ideas.repec.org/p/tul/wpaper/2413.html>. Acesso em: 20 fev. 2025.

³⁵⁸ BERCOVICI, G.; MASSONETTO, L. F. A Constituição dirigente invertida: a blindagem da constituição financeira e a agonia da constituição econômica. **Separata de Boletim de Ciências Econômicas**, [s. l.], v. 49, p. 57–77, 2006. Disponível em: <https://repositorio.usp.br/item/001607198>. Acesso em: 21 fev. 2025.p. 68.

³⁵⁹ A década de 80 foi pródiga em intensificar a exposição midiática das medidas neoliberais adotadas por Ronald Reagan (EUA) e Margareth Thatcher (Reino Unido), que ecoaram no Brasil com entusiasmado apoio, porém igualmente com duras críticas. Sobre o fenômeno, v. SANTOS, T. O Neoliberalismo como Doutrina Econômica. **Econômica - Revista da Pós-Graduação em Economia da UFF**, [s. l.], v. 13, p. 119–151, 1999. Disponível em: <https://marxists.architexturez.net/portugues/santos-theotonio/1999/06/90.pdf>. Acesso em: 21 fev. 2025.p. 126–127.

³⁶⁰ BERCOVICI; MASSONETTO, 2006, p. 69.

Surge como efeito desse movimento a pressão pela desregulamentação econômica, que, segundo a doutrina clássica liberal, permite a maximização de eficiência dos mercados e, conseqüentemente, da utilidade econômica para os particulares³⁶¹.

Foi no seio dessas tensões – cujos impactos roçaram não unicamente o Brasil e produziram eco por todo o Ocidente – que se alimentaram mudanças de paradigma na atuação estatal. Nos próprios EUA, no entanto, o movimento não se demonstrou apenas “mais liberal”, ou menos repressivo, simplesmente; do contrário, documentou-se, durante a era Reagan, até mesmo o recrudescimento da imposição de multas por algumas agências reguladoras³⁶², o que vai, teoricamente, na contramão da imagem midiática que então se tentava construir.

A esse respeito, John Braithwaite e Ian Ayres atestam, já no início da década de 90, a existência da crença geral de que o mundo vivia em uma era de desregulamentação; isso, porém, se revelaria apenas parcialmente verídico, uma vez que a descrição mais precisa do fenômeno seria a de “fluxo regulatório”: a intensificação de interações dinâmicas (variando entre regulação, desregulação e reregulação) envolvendo mercado e poder estatal, que transcendem a simplificação excessiva em direção a um polo ou outro desse espectro³⁶³.

Mario Schapiro, em descrição particularizada³⁶⁴ desse mesmo fenômeno, expõe sinteticamente os traços essenciais do Estado regulador e do Estado desenvolvimentista: o primeiro exhibe uma governança legalizada e aberta à livre participação dos grupos de interesse; o segundo, uma feição discricionária e hierárquica. As reformas de cariz liberal observadas nas últimas décadas, por meio de novas leis e marcos regulatórios, deram corpo aos propósitos de isolar decisões econômicas do cotidiano político; fortalecer garantias aos investidores e restringir-se o

³⁶¹ A esse respeito, v. comentários sobre o caso chileno, no qual houve o que se considera uma aplicação ortodoxa e extrema dos princípios neoliberais, num esforço tecnocrático de afastamento do modelo de consenso keynesiano do pós-guerra, cf. VENUGOPAL, R. Neoliberalism as concept. **Economy and Society**, [s. l.], v. 44, n. 2, p. 165–187, 2015. Disponível em: <https://doi.org/10.1080/03085147.2015.1013356>. Acesso em: 21 fev. 2025.p. 172.

³⁶² AYRES, I.; BRAITHWAITE, J. **Responsive Regulation: Transcending the Deregulation Debate (Oxford Socio-Legal Studies)**. New York/Oxford: Oxford University Press, 1992. *E-book*.p. 19.

³⁶³ *Ibid.*, p. 18.

³⁶⁴ SCHAPIRO, M. G. Do Estado desenvolvimentista ao Estado regulador? Transformação, resiliência e coexistência entre dois modos de intervenção. **REI - Revista Estudos Institucionais**, [s. l.], v. 4, n. 2, p. 574–614, 2018. Disponível em: <https://doi.org/10.21783/rei.v4i2.305>. Acesso em: 24 fev. 2025.p. 587. O autor, embora posicione a origem das mudanças em âmbito internacional, dá destaque ao fato de que a ordem regulatória sofre um processamento específico no plano nacional. Essa resiliência manifesta-se muitas vezes pelos fatores de resistência adicionados às constituições e na doutrina jurídica, bem como no modo de aplicação judicial da norma e na mobilização dos grupos de interesse. Assim, embora as agências regulatórias apresentem uma convergência aparente, “a anatomia institucional da intervenção estatal adquire formatos institucionais diferentes entre os países e seus setores econômicos”.

grau de discricionabilidade de decisões administrativas³⁶⁵, consubstanciando um movimento sensível no sentido de fortalecer-se o caráter regulatório. Com isso, identifica-se que, dentre as possíveis configurações resultantes da incorporação de novos marcos regulatórios a um determinado sistema nacional³⁶⁶, interessa destacar a de coexistência, que pode se manifestar de duas maneiras: i) pela legalização formal substituindo a discricionabilidade, porém mantendo-se as relações hierárquicas e ii) pelas relações participativas, porém mantendo-se a discricionabilidade. Na primeira, cria-se uma intervenção econômica com feições de aplicação da lei, sem que o particular participe da formulação política; na segunda, suprime-se a hierarquia, porém subsistindo o elemento discricionário, o que lhe confere um caráter mais “diplomático” – em que há, na intervenção econômica, uma conjugação entre liberdade decisória e negociação entre as partes³⁶⁷.

Ao longo do final do séc. XX e no início dos anos 2000, surgiram, no contexto regulatório, abordagens e teorias relevantes sobre compliance e *enforcement*. A teoria da regulação responsiva, por exemplo, juntamente com outras inovações, como a regulação inteligente³⁶⁸, foi enriquecida com estudos posteriores na área de “*law & economics*”, que lançou questionamentos e avanços sobre motivações e comportamentos³⁶⁹.

Na regulação responsiva e demais variantes contemporâneas, desponta o conceito-chave de que a conduta do regulado deve ser acompanhada pelo regulador dentro de uma escalada do uso da força; os degraus iniciais da “pirâmide de *enforcement*” baseiam-se em estratégias primordialmente persuasivas, que dão lugar a medidas progressivamente mais intrusivas ou enérgicas, caso o regulado não se mostre cooperativo. Da mesma forma, porém em sentido contrário, usa-se a pirâmide para premiar regulados progressivamente cooperativos, aumentando

³⁶⁵ *Ibid.*, p. 603.

³⁶⁶ O autor distingue três: transformação, resiliência e coexistência, como “modelos de compreensão das reformas regulatórias”, cf. *Ibid.*, p. 592.

³⁶⁷ *Ibid.*, p. 594. O autor cita, como exemplo, as reformas ocorridas em parcelas do sistema financeiro brasileiro como resultado de difusão regulatória global: a governança desses setores pareceu situar-se em um arranjo de coexistência regulatória, entre a anterior discricionabilidade e a almejada transformação institucional.

³⁶⁸ BALDWIN, R.; CAVE, M.; LODGE, M. (org.). **The Oxford Handbook of Regulation**. 1. ed. [S. l.]: Oxford University Press, 2010. Disponível em: <https://doi.org/10.1093/oxfordhb/9780199560219.001.0001>. Acesso em: 24 fev. 2025. p. 16. A ideia de “inteligência” refere-se a uma forma de pluralismo regulatório marcada por flexibilidade e inovação, empreendida também por empresas e terceiros. Incluem-se a autorregulação e a correção, a partir de interesses comerciais e organizações não-governamentais (ONGs) no papel de substitutos regulatórios. Estima-se que a multiplicidade de instrumentos produzirá melhor regulação. V. GUNNINGHAM, N.; SINCLAIR, D. Smart Regulation. Em: **Regulatory Theory: foundations and applications**. [S. l.]: ANU Press, 2017. p. 133–148. *E-book*. p. 133.

³⁶⁹ Como, *e.g.*, os trabalhos de Cass Sunstein e outros, dos quais é representativo JOLLS, C.; SUNSTEIN, C.; THALER, R. A Behavioural Approach to Law and Economics. Em: C. Sunstein (ed.), **Behavioural Law & Economics**, Cambridge: Cambridge University Press, 2000.

seu grau de liberdade³⁷⁰. Todavia, Ayres e Braithwaite destacam que não há um modelo fechado ou pré-determinado: não é o conteúdo da pirâmide de fiscalização o foco do estudo, mas sua forma, destacando-se que “diferentes tipos de sanções são apropriados para diferentes arenas regulatórias”³⁷¹. A lógica inerente ao conteúdo parece-nos perfeitamente aplicável ao uso que pode ser feito, por parte dos municípios, dos instrumentos, tributários ou não, à sua disposição: o fenômeno da responsividade perpassa as diferentes categorias de atuação estatal, servindo como um parâmetro seguro para orientar e informar a graduação e intensidade dos estímulos a serem concedidos ou das restrições a serem impostas – enfoque presente também, ainda que conceitualmente de forma mais abstrata, em todo o desenvolvimento doutrinário acerca da função promocional do Estado e da análise funcional do Direito.

Ao fim e ao cabo, a filosofia responsiva parece-nos convergir com os propósitos de busca por efetividade e concretização das normas e objetivos constitucionais. Nesse enfoque, implementar uma práxis responsiva pode ser visto como um esforço não somente de qualidade de gestão, no âmbito administrativo-normativo, mas também da modernização – ou, caso se queira – da evolução dos próprios princípios constitucionais que marcam a passagem de um Estado garantidor de liberdades mínimas para um Estado comprometido com a concretização de determinados direitos, que, por sua vez, são oriundos do texto constitucional e nele ingressam por meio do exercício dos poderes democráticos via processos eleitoral e legislativo. Não pretendemos enxergar, portanto, a responsividade e a iniciativa estatal na persecução da concretização de direitos apenas como uma alternativa interessante, mas como uma postura que deve ser, progressivamente, incorporada ao cânon principiológico republicano³⁷².

Mediante toda a riqueza do tema, parece-nos certo concluir que uma reflexão mais aprofundada – e igualmente instigante – seria possível, transcendendo a seara meramente

³⁷⁰ BRAITHWAITE, J. Responsive regulation and developing economies. **World Development**, [s. l.], v. 34, n. 5, p. 884–898, 2006. Disponível em: <https://doi.org/10.1016/j.worlddev.2005.04.021>. Acesso em: 26 fev. 2025.p. 888. Como o tema do artigo é, especificamente, a regulação responsiva em países em desenvolvimento, o autor alerta que, em virtude do risco elevado de captura dos instrumentos regulatórios por parte das empresas, o papel de terceiros – especificamente das ONGs – cresce de importância, principalmente por meio de pressão social – denúncias, boicotes, medidas litigiosas em geral – que ultrapassam o monitoramento de captura dos agentes estatais. Assim, a regulação responsiva considera esses atores também partes importantes no ecossistema regulatório, para além da atuação puramente estatal. Nesse aspecto, aproxima-se à regulação inteligente, cf. nota nº 368.

³⁷¹ AYRES; BRAITHWAITE, 1992, p. 36.

³⁷² Sobre a gravidade do compromisso com a promoção de direitos e sua ligação genética com a busca de efetividade da norma constitucional, v. BARCELOS, A. P. de. Neoconstitucionalismo, Direitos fundamentais e controle das políticas públicas. **Revista de Direito Administrativo**, [s. l.], v. 240, p. 83–105, 2005. Disponível em: <https://doi.org/10.12660/rda.v240.2005.43620>. Acesso em: 8 abr. 2025.

instrumental e adentrando os pressupostos filosóficos que geralmente podem compor discussões em matéria não só de Direito, mas também de Ciência Política ou ainda de áreas de saberes correlatas; seriam tratados, então, argumentos e conclusões de ordem finalística, tendentes a definir um estado de coisas adequado e desejável para a coletividade – como os diferentes possíveis graus de detalhamento normativo (mais liberais ou mais autoritários, de acordo com inúmeros parâmetros éticos e culturais), em diversos campos, e suas respectivas sanções e/ou incentivos. No entanto, para o escopo desta pesquisa, importa limitar os questionamentos e investigações aos elementos que permitam identificar como se dá a aplicação de instrumentos tributários e regulatórios às finalidades assumidas como legítimas para as políticas municipais (locais) de desenvolvimento e bem estar social. Isso inclui tanto incentivos de teor tradicionalmente econômico (como, *e.g.*, subsídios³⁷³ para o fomento à produtividade e à inovação) quanto sociais (*e.g.* a preservação do meio ambiente), passando por propósitos marcadamente ligados ao próprio financiamento estatal (instrumentos de estímulo à conformidade tributária/fiscal).

Explicitados os conceitos iniciais, lança-se então o olhar sobre possibilidades normativas concretas, concernentes aos impostos patrimoniais municipais no Brasil, que tangenciem os pontos de interesse das ideias-chave apresentadas.

4.3 IPTU e ITBI: progressividade, extrafiscalidade e indução de comportamentos

Viu-se, ao longo do Capítulo 1 desta pesquisa, que a extrafiscalidade pode manifestar-se permeada por uma teia variada de modalidades e circunstâncias, permitindo ao Estado intervir em diferentes aspectos da vida social: *e.g.* hábitos de consumo, proteção ambiental e intervenção sobre o domínio econômico em geral (visando, em regra, benefícios coletivos em termos de renda, equidade etc.). Aqui, o interesse recai sobre a especificação de uma determinada categoria de objetos, que permita alcançar alguns desses propósitos estatais: a utilização dos impostos

³⁷³ Ao longo deste capítulo, o termo “subsídio” é utilizado para referir-se às subvenções diretas, muito embora seu significado amplo também possa abarcar outras formas de financiamento, incluindo os incentivos fiscais, como, *e.g.*, definido em: UK. **Statutory Guidance for the United Kingdom Subsidy Control Regime: Subsidy Control Act 2022**. Department of business and trade, 2025. Disponível em: <https://assets.publishing.service.gov.uk/media/679ced111d14e76535afb681/statutory-guidance-for-the-united-kingdom-subsidy-control-regime-january-2025.pdf>. Acesso em: 29 mar. 2025, p. 11: “Um subsídio ocorre quando uma autoridade pública – por exemplo, governo central, autônomo ou local – fornece apoio a uma empresa que lhe confere uma vantagem econômica, significando que um apoio equivalente não poderia ter sido obtido em termos comerciais. Isto pode assumir a forma de uma subvenção, um benefício fiscal, um empréstimo, garantia ou investimento de capital em termos favoráveis, ou o uso de instalações abaixo do preço de mercado, entre outros tipos de apoio”.

patrimoniais de competência dos municípios (Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU e Imposto sobre Transmissão *Inter Vivos* de Bens Imóveis – ITBI) para moldar comportamentos, dentro dos limites temáticos de suas próprias naturezas³⁷⁴.

4.3.1 Progressividade e extrafiscalidade no ITBI: um caminho ainda estreito

A disciplina constitucional sobre o ITBI não prevê a progressividade de suas alíquotas³⁷⁵. Ao longo das últimas décadas, tentou-se estabelecer-lhe alíquotas progressivas conforme o valor venal, pretensão enterrada pelo STF com a edição da Súmula 656³⁷⁶, cujo teor é a negação simples e direta dessa possibilidade.

Durante muitos anos o caráter real do ITBI foi considerado um obstáculo definitivo à utilização de suas alíquotas com característica progressiva, hipótese na qual ver-se-ia otimizada a satisfação da norma programática constitucional³⁷⁷ que impõe ao Estado um esforço de vigilância para instituir a cobrança de impostos, sempre que possível, segundo o grau máximo de adesão à Capacidade econômica do contribuinte – e cujo corolário lógico é a individualização dos elementos que possam influenciar a composição da exação. Defendia-se, tradicionalmente, que apenas os tributos de caráter pessoal poderiam sofrer gradações aptas à personalização da carga incidente, na medida das suas possibilidades (capacidades) contributivas.

Todavia, a partir do julgamento do Recurso Extraordinário nº 562045-RS, fixou-se tese, sob o tema nº 21 da repercussão geral³⁷⁸, no sentido da constitucionalidade da fixação de alíquota

³⁷⁴ Celso de Barros Correia Neto utiliza-se dos conceitos de “potência” e “aptidão” para apontar os limites dos efeitos sociais e econômicos visados pelo uso extrafiscal da norma tributária: potencialmente, qualquer fato sujeito ao tributo sujeita-se, igualmente, a sua *eficácia* extrafiscal; nada obstante, sua *aptidão* extrafiscal – que, a nosso ver, também pode ser entendida como “vocaçãõ” – depende do campo de intervenção determinado, circunstância que se observa com clareza, por exemplo, quanto ao IPTU, cf. CORREIA NETO, 2012, p. 94–95. Note-se que, no contexto do IPTU, apenas nos últimos anos ganhou tração a adoção de normas indutoras com a finalidade de promoção da proteção ambiental, as chamadas leis de “IPTU verde”.

³⁷⁵ Cf. art. 156, § 2º, Constituição Federal.

³⁷⁶ Cf. Súmula 656, STF: “É inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão *inter vivos* de bens imóveis - ITBI com base no valor venal do imóvel”. Data de aprovação: Sessão Plenária de 24/09/2003. DJ de 13 out. 2003, p. 3.

³⁷⁷ Cf. art. 145, § 2º, Constituição Federal: “Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”.

³⁷⁸ Relator: Min. Ricardo Lewandowski. Leading Case: RE 562045. Descrição: Recurso extraordinário em que se discute, à luz dos artigos 145, § 1º; e 155, § 1º, IV, da Constituição Federal, a possibilidade, ou não, da fixação de alíquota progressiva para o imposto sobre transmissão causa mortis e doação - ITCD, nos termos da Lei Estadual

progressiva para o ITCMD – cujo caráter real é traço essencial também do ITBI. Esse entendimento suscitou o levantamento de argumentos em favor da possibilidade de adoção de alíquotas de caráter progressivo para o imposto municipal: a aceitação, por parte da Corte Suprema, da progressividade de alíquotas em um tributo real sem que haja previsão constitucional para isso seria um indício da mudança das premissas assumidas pelo Tribunal no decorrer do tempo, fato que sugeriria, inclusive, a superação da Súmula 656, já que os pressupostos que lhe serviam de esteio à época de sua publicação estariam sendo ressignificados³⁷⁹. Atualmente, porém, segue eficaz a mesma disciplina, pelo que podemos afirmar ainda não ser possível falar em utilização de progressividade de alíquotas de ITBI em função do valor do imóvel ou do uso que se lhe pretenda atribuir.³⁸⁰

É certo que a aplicação da regra da progressividade não configura, por si só, intervenção sobre o domínio econômico; é possível, no entanto, que uma redução específica de alíquotas, ou uma escala progressiva, conjugada com outras disposições, sirva a um propósito de indução de comportamentos tendente a intervir sobre o mercado imobiliário, no sentido de dar-lhe maior permeabilidade a famílias de renda baixa por meio da redução dos custos de transação, ou ainda de estimular determinada atividade econômica, para o caso de imóveis comerciais. É o que se oportuniza, ao menos parcialmente, *e.g.*, por meio de norma inscrita no Código Tributário Nacional atinente ao imposto: impõe a resolução do Senado Federal a aptidão para definir a alíquota máxima de ITBI, destacando que as transmissões que atendam à política nacional de habitação serão

gaúcha nº 8.821/89. Tese: É constitucional a fixação de alíquota progressiva para o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação — ITCMD.

³⁷⁹ ROSENBLATT, P.; PEREIRA, J. Alíquotas progressivas no imposto sobre a transmissão de bens imóveis: proposta de superação da súmula 656 do Supremo Tribunal Federal. **Revista de Informação Legislativa: RIL**, [s. l.], v. 54, n. 215, p. 195–212, 2017. Disponível em: https://www12.senado.leg.br/ri/edicoes/54/215/ri_v54_n215_p195.pdf. Acesso em: 1 mar. 2025. p. 208. O texto desenvolve argumentos substantivos em favor da adoção de alíquotas progressivas de ITBI, baseados, em resumo, na primazia da busca pela justiça fiscal – mediante a aplicação do princípio da capacidade contributiva, mediado pela regra da progressividade – sobre a suposta limitação representada pela natureza real ou pessoal do tributo sob exame (v., *e.g.*, p. 205).

³⁸⁰ Anteriormente à Súmula nº 656, o Município de São Paulo havia editado a Lei nº 11.154, de 30 de dezembro de 1991, que previa a adoção de alíquotas progressivas de ITBI em função do valor do imóvel (art. 10, II), cujos dispositivos foram julgados inconstitucionais e revogados. A mesma tentativa ocorreu com o art. 8º da Lei nº 1.056, de 8 de fevereiro de 1989, do Município de Ipatinga-MG. Em Belo Horizonte, lei municipal com o mesmo teor foi reputada inconstitucional pelo STF, cf. Ag. Reg. no Agravo de Instrumento nº 456.768-MG. Relator: Min. Joaquim Barbosa, publicado no DJe de 08.10.2010. Disponível em <https://bd-login.tjmg.jus.br/jspui/bitstream/tjmg/1504/1/0194-STF-003.pdf>. Acesso em 01 maio 2025. Atualmente, não existem leis municipais em vigor que promovam a progressividade de ITBI pelo valor do imóvel ou pelo seu uso. É interessante notar, a esse respeito, que a EC 132/23, embora tenha positivado no texto constitucional que o ITCMD “será progressivo em razão do valor do quinhão, do legado ou da doação” (art. 155, § 1º, VI, Constituição Federal), não o fez em relação ao ITBI – o que pode ser considerado como uma omissão consciente, no sentido de não ser da vontade do constituinte derivado permitir a progressividade para este último.

tratadas com distinção, para fins de aplicação de alíquota mais baixa³⁸¹. Vê-se, aí, uma redução de alíquota cujo propósito é, no limite, facilitar o “consumo³⁸²” da propriedade de bem imóvel habitacional para a população de baixa renda, e que poderia compor uma política habitacional popular mais complexa.

Dentro, ainda, do espectro de possibilidades de intervenção à mão do formulador de políticas municipais – caso houvesse a possibilidade de progressividade ou essa surja no futuro – poderiam ser definidas alíquotas reduzidas para a alienação de imóveis destinados a determinadas atividades econômicas, cujo fomento se demonstrasse de interesse público, sob o escrutínio da Administração; a distinção poderia ser estabelecida, a bem da verdade, mediante qualquer critério social que se mostrasse aferível e compatível com os ditames da Constituição e de toda a legislação relacionada.

Nada obstante, parece-nos claro concluir que, para fins de aplicabilidade prática na função de promoção, por parte dos municípios, de comportamentos que se traduzam em benefício coletivo, o ITBI representa, ainda hoje, uma seara bastante limitada: a disciplina constitucional e complementar nacional sobre o ITBI induzem à constatação de que a possibilidade de concessão de incentivos fiscais com finalidade interventiva, por parte dos municípios, tem pequeno potencial de alcance.

Certamente pode-se afirmar que o Brasil tem experimentado dificuldades na implementação de políticas de habitação efetivas, que produzam incremento de bem estar social: o ônus excessivo com o aluguel urbano tornou-se o principal componente do déficit habitacional brasileiro a partir da década de 2010³⁸³. A flexibilização, por iniciativa municipal, de alguns elementos essenciais do ITBI – embora não fossem capazes de, isoladamente, dar conta de

³⁸¹ Cf. art. 39, Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. O art. 8º do Ato Complementar nº 27, de 8 de dezembro de 1966, reportando-se ao dispositivo, define que as transmissões compreendidas no sistema financeiro da habitação a que se refere a [Lei nº 4.380, de 21 de agosto de 1964](#) (que, entre outras disposições correlatas, institui o sistema financeiro de habitação) e legislação complementar terão alíquota máxima de 0,5% (até que sejam fixadas pelo Senado Federal). Em 1981, o art. 1º, I, da Resolução nº 99 do Senado Federal estabeleceu a mesma alíquota máxima sobre o valor efetivamente financiado e a de 2% sobre o valor restante.

³⁸² A recente inclusão de operações imobiliárias dentre os fatos geradores de IBS, pela EC 132/23, ilustra como a aquisição de propriedade imobiliária – embora assim tratada de forma inédita pelo direito tributário nacional – possa ser considerada, de certa forma, como consumo (à semelhança do que já ocorre em legislações de IVAs estrangeiros há muitos anos).

³⁸³ LACERDA, G.; PIMENTA, I.; FERREIRA, F. O ônus excessivo com aluguel urbano e o déficit habitacional: abrindo a caixa-preta. Em: CRUZ, E. (org.). **Ensaio e discussões sobre o déficit habitacional no Brasil**. Belo Horizonte, MG: Fundação João Pinheiro (FJP), 2022. p. 269–292. *E-book*.p. 272. O critério de “ônus excessivo” é aquele representado pelos domicílios com renda domiciliar de até três salários mínimos e que dela dependem mais de 30% com o aluguel.

promover melhorias definitivas nesse problema estrutural – poderia servir a um propósito indutor na conduta de consumo de habitação, elemento potencialmente integrante de políticas públicas voltadas ao propósito de facultar, ao menos parcialmente, a famílias de estratos de renda mais baixos – por reduzir-lhes alguns obstáculos – a aquisição de imóveis urbanos; nesse aspecto, a aplicação da progressividade poderia dar-se, como visto, em função de quaisquer critérios que não ameaçassem ofender os princípios constitucionais (notadamente o da isonomia, alvo potencial das discriminações comumente estabelecidas por incentivos fiscais), como, *e.g.*, a quantidade total de membros do núcleo familiar, a quantidade de menores de idade ou de idosos, a existência de membros da família com deficiências e ainda outros³⁸⁴.

Essas distinções buscariam atender não somente a um propósito de equidade, mas também a uma mudança de característica de mercado: o estímulo representado pela redução do custo total de aquisição de imóveis para famílias com determinados perfis poderia gerar reflexos mercadológicos no sentido da redução de sua concentração e certa democratização de suas operações. Ressalta-se, todavia, que a implementação de políticas dessa espécie deve ser acompanhada de estudos qualitativos e quantitativos, bem como dos estudos jurídicos para adequação às normas gerais (nacionais) que disciplinam a concessão de incentivos fiscais, especialmente a Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF³⁸⁵.

4.3.2 Progressividade e extrafiscalidade no IPTU: uma tendência contemporânea

O IPTU conta com uma disciplina constitucional que, atualmente, tem-se mostrado cada vez mais propícia à utilização com propósitos interventivos: a liberdade concedida aos municípios para aplicar-lhe alíquotas progressivas, bem como benefícios fiscais baseados em reduções de alíquotas condicionadas pelo atendimento de comportamentos desejados são instrumentos à mão do formulador de políticas tributárias municipais³⁸⁶.

³⁸⁴ A aferição dos parâmetros sugeridos, embora possa parecer, à primeira vista, de difícil operacionalização, torna-se progressivamente facilitada em virtude do compartilhamento cadastral institucional, marcadamente potencializado pelos instrumentos tecnológicos atualmente disponíveis – cujo custo reduz-se cada vez mais e cuja amplitude tende a expandir-se com o movimento acelerado do desenvolvimento da ciência de dados e da inteligência artificial, dentre outros suportes.

³⁸⁵ Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Na pesquisa realizada, não foram encontrados dispositivos de leis municipais atualmente em vigor que estabeleçam qualquer critério de progressividade para alíquotas de ITBI.

³⁸⁶ Cf. art. 156, § 1º, I e II e art. 182, § 4º, II, Constituição Federal.

Embora não pertença à centralidade deste trabalho uma análise aprofundada sobre a progressividade do IPTU e seu manejo para fins extrafiscais, interessa saber que a Carta Constitucional menciona expressamente essas características, e o faz em três dimensões distintas: permite-se a progressividade em razão do valor do imóvel³⁸⁷ e do tempo em que se encontra não edificado, subutilizado ou não utilizado³⁸⁸; e também a diferenciação de alíquotas em razão de sua localização e uso³⁸⁹.

A progressividade no tempo é sinal da preocupação do constituinte com a concretização de objetivos sociais atinentes à função social da propriedade: ao facultar a aplicação da progressividade (no caso, por agravamento) de alíquotas nesse contexto, permite ao município estimular um comportamento cooperativo por parte do proprietário de imóveis subutilizados, dentro de um sistema harmônico de normas ligadas a assuntos urbanísticos e fundiários, bem como a programas de habitação, o que tende a combater os males que a especulação imobiliária desregrada gera à coletividade³⁹⁰.

Para além, no entanto, da progressividade nas dimensões de tempo e do valor ou localização do imóvel, interessa abordar a possibilidade de diferenciação de alíquotas conforme o uso que se lhe dê: é nesse âmbito que o constituinte confere ao legislador municipal a faculdade de intervir sobre comportamentos de maneira mais ampla, ainda que, naturalmente, circunscrita aos limites ontológicos do próprio imposto e de seu alcance social.

Dentro das atuais possibilidades de utilização do IPTU com finalidades interventivas, destacam-se (embora não as únicas) aquelas ligadas ao estímulo de preservação do meio ambiente; é o que se passou a denominar, comumente, de “IPTU verde”.

A conveniência de sua instituição quanto à necessária coincidência entre competências materiais e competências tributárias – para fins de utilização de normas tributárias indutoras³⁹¹ – não se afigura arriscada, já que aos municípios cabe legislar concorrentemente sobre direito ambiental, bem como instituir o imposto sobre propriedade urbana; os propósitos de incentivo à

³⁸⁷ Cf. art. 156, § 1º, I, Constituição Federal.

³⁸⁸ Cf. art. 182, § 4º, II, Constituição Federal.

³⁸⁹ Cf. art. 156, § 1º, II, Constituição Federal.

³⁹⁰ DENARDI, E.; COSTA LOURENÇO, H. IPTU progressivo no tempo como meio de conter a especulação imobiliária e extrajudicialização de sua cobrança. **Direito UNIFACS – Debate Virtual**, [s. l.], n. 291, 2024. Disponível em: <https://revistas.unifacs.br/index.php/redu/article/view/9106>. Acesso em: 28 fev. 2025.p. 8.

³⁹¹ SCHOUERI, L. E. Normas tributárias indutoras em matéria ambiental. *Em: Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 235–256. p. 251.

preservação ambiental e ao uso de fontes de energia renováveis afiguram-se coerentes e compatíveis com a natureza do tributo.

No Brasil, encontram-se legislações que instituem diversos critérios para concessão de isenções (totais ou parciais), tais como: áreas de preservação permanente³⁹² ou outras que tenham sua preservação mantida, de acordo com critérios do órgão regulador ambiental local³⁹³; e gestão sustentável das águas, eficiência e alternativas energéticas e projetos sustentáveis³⁹⁴, dentre outras variações. Até 2019, contavam-se, no país, treze municípios com leis dessa natureza³⁹⁵; variam, por particularidades locais, os critérios e benefícios adotados, embora todas ostentem o mesmo caráter: incentivar os particulares a empreenderem medidas atinentes à preservação ambiental e à sustentabilidade.

A extrafiscalidade com fins indutores, no IPTU, apresenta-se como uma tendência inevitável à contemporaneidade, marcada por um reposicionamento cultural – e também jurídico – da preocupação coletiva com a manutenção de condições mínimas de segurança para os bens públicos (e privados) pertencentes aos diversos biomas brasileiros. Ao formulador de políticas municipais, portanto, importa promover a conexão entre uma política urbana equilibrada e a busca pela proteção dos ambientes naturais urbanos. O IPTU verde é lançado, então, dentro de uma perspectiva responsiva, como instrumento de indução de comportamentos socialmente desejáveis e vantajosos a toda a coletividade³⁹⁶.

Um exemplo visível nos ambientes urbanos é a concessão de benefícios em IPTU, por esses diplomas normativos, a proprietários que mantêm áreas de preservação no interior de seus imóveis: a externalidade positiva gerada por essa iniciativa torna-se, doravante, compensada pela redução tributária, evitando a distorção causada pela ausência de uma legislação dedicada ao tema. Efetivamente, a tributação que não distingue proprietários dispostos a preservar daqueles que ignoram a prática impõe sobre os primeiros o mesmo ônus que sobre os últimos, ignorando os

³⁹² Cf. Lei Complementar nº 480, de 20 de dezembro de 2013 (Florianópolis-SC).

³⁹³ Cf. Lei Complementar nº 482, de 26 de dezembro de 2002 (Porto Alegre-RS) e Lei nº 4.594, de 20 de outubro de 2000 (Pelotas-RS).

³⁹⁴ Cf. Decreto nº 29.100, de 6 de novembro de 2017 (Salvador-BA).

³⁹⁵ ROQUE, H. C. B. **Meio Ambiente e Tributação: O IPTU Verde Como Fomento Para a Sustentabilidade Empresarial.** - Unichristus, Fortaleza, 2023. Disponível em: <https://repositorio.unichristus.edu.br/jspui/handle/123456789/1494>. Acesso em: 1 maio 2025.p. 55.

³⁹⁶ *Ibid.*, p. 51.

benefícios coletivos e sociais (externalidade positivas) por eles proporcionados³⁹⁷. Naturalmente, essa política pouco isonômica falha em oferecer incentivo útil para a concretização do propósito específico (promoção da preservação florestal e aumento da qualidade de vida).

Atualmente encontra-se, na legislação federal que dispõe acerca da política nacional sobre mudança climática, a previsão da utilização de “medidas fiscais e tributárias destinadas a estimular a redução das emissões e remoção de gases de efeito estufa, incluindo alíquotas diferenciadas, isenções, compensações e incentivos”³⁹⁸; e, ainda, a legislação que define diretrizes gerais acerca das regiões metropolitanas institui, como instrumento específico, a “compensação por serviços ambientais ou outros serviços prestados pelo Município à unidade territorial urbana”³⁹⁹.

Essa contextualização finalística no âmbito nacional torna mais visível e compreensível a importância da instituição do IPTU verde como um benefício fiscal pelos Legislativos locais, por ser a expressão concreta do exercício da tributação ambiental – no que toca à competência dos entes municipais – para aplicarem a função promocional (premiar) do Direito e alinharem-se aos objetivos comuns a toda a República⁴⁰⁰.

4.4 Subvenções diretas: rumo à efetividade interventiva

No Capítulo 1 deste trabalho, foram abordadas, dentro de um contexto de apresentação inicial de conceitos, as subvenções estatais diretas. Intencionou-se, além de apresentar definições, estabelecer certas relações entre elas e os incentivos fiscais, de forma que se tornasse possível produzir, em momento posterior da pesquisa, um juízo de valor acerca de seu uso como instrumento de substituição daqueles incentivos, face à limitação imposta pela novidade normativa trazida ao ordenamento jurídico pela EC 132/23 (um IBS blindado à concessão de quaisquer incentivos por parte dos entes federados subnacionais).

³⁹⁷ TERRA, L. B.; ELIAS, F. L. F. Taxation as An Instrument of Environmental Management and Sustainability in the Municipality. *Revista de Gestão Social e Ambiental*, [s. l.], v. 18, n. 11, p. e010052, 2024. Disponível em: <https://doi.org/10.24857/rgsa.v18n11-246>. Acesso em: 3 maio 2025.p. 12.

³⁹⁸ Cf. Lei nº 12.187, de 29 de dezembro de 2009 – Institui a Política Nacional sobre Mudança do Clima – PNMC [...], art. 6º, VI.

³⁹⁹ Cf. Lei nº 13.089, de 12 de janeiro de 2015 – Institui o Estatuto da Metrópole [...], art. 7º, VII.

⁴⁰⁰ ROQUE, 2023, p. 54.

A esse respeito, é oportuno esclarecer que são estudados, aqui, instrumentos de intervenção em sentido estrito, e não as medidas – usando os termos de Casalta Nabais – para desagravamentos fiscais em sentido amplo, que, muito embora também tenham, frequentemente, razões extrafiscais, operam no âmbito de “... normas e princípios especificamente respeitantes à estrutura do imposto cuja incidência visam delimitar negativamente, configurando-se assim como medidas de *política fiscal* e não medidas de *política econômica e social* por via fiscal”⁴⁰¹.

Em paralelo à distinção, cabe ainda destacar uma outra: as subvenções diretas, aqui postas à comparação perante os incentivos fiscais, não guardam com eles total similitude jurídico-constitucional. É necessário destacar que os princípios que enquadram e limitam a disciplina jurídica tributária na Constituição não são idênticos àqueles que disciplinam o direito econômico, ao qual submetidas as normas de estímulo direto. É por isso que, ao utilizar-se a norma tributária com propósitos indutores, não se podem negligenciar as amarras de ambas as dimensões: os incentivos fiscais devem guardar o rigor da norma fiscal tributária por excelência (como os princípios da legalidade e da igualdade em contexto tributário, bem como da capacidade contributiva), sem abrir mão da legalidade econômica e da proporcionalidade, em sentido amplo, na intervenção econômica⁴⁰². Por outro lado, não se exigem das normas instituidoras de subvenções diretas tal grau de diversidade de aderência: é suficiente, a essas, a adequada submissão aos princípios constitucionais que lhes são correspondentes, de natureza econômica e orçamentária.

Feitas essas considerações introdutórias – e levando em conta as pretensões deste trabalho – na presente seção não se intenciona colacionar uma vasta lista de definições dogmáticas (comumente semelhantes entre si e que pouco aportam além de sua confirmação mútua), senão partir da premissa que já se encontram bem sedimentados seus traços fundamentais e pondo em foco, agora, os comentários a respeito de diversos outros aspectos, como controle, finalidades, efeitos, critérios de concessão etc.

Grande repercussão sobre as conclusões deste trabalho é gerada pelas constatações advindas dessa análise, que detêm a potencialidade de responder à pergunta de pesquisa⁴⁰³

⁴⁰¹ NABAIS, J. C. **O Dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Livraria Almedina, 1998. (Coleção Teses).p. 633 (grifos idênticos ao original).

⁴⁰² *Ibid.*, p. 648.

⁴⁰³ Cf. Introdução, a pergunta a que se busca responder é: com a proibição de os entes subnacionais instituírem incentivos fiscais para tributos sobre o consumo, em que condições poderá ser exercido o efeito das normas tributárias indutoras para a promoção do desenvolvimento dos municípios pós-Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023?

proposta, apontando, por meio das discriminações dos seus elementos essenciais, suas limitações e capacidades, para um uso adequado e apto a produzir efeitos semelhantes - ou até mesmo mais vantajosos - do que os incentivos fiscais outrora passíveis de serem concedidos sobre o ISS⁴⁰⁴.

Os referenciais utilizados neste estudo fazem remissão às fontes do Capítulo 1, enriquecidos de estudos aprofundados em temas específicos relativos ao uso das subvenções; os pontos de vista também alteram-se substancialmente, já que agora voltados à produção de juízos ligados à aplicação prática de políticas, sem limitarem-se à análise puramente morfológica e conceitual desses instrumentos estatais.

Para esta espécie de juízo, então, partimos de pressupostos ligados à importância da atuação estatal em âmbito local para a promoção de desenvolvimento econômico e indução de comportamentos, bem como dos instrumentos de avaliação e controle de políticas públicas⁴⁰⁵ e subvenções estatais; do modelo tricotômico de análise desenvolvido por Celso de Barros Correia Neto⁴⁰⁶ para incentivos fiscais (aqui adaptado aos fins específicos) e à filosofia ínsita ao elemento de responsividade das doutrinas ligadas à regulação responsiva, nos termos em que já abordada neste capítulo.

4.4.1 O espaço de atuação estatal no desenvolvimento local

⁴⁰⁴ Apesar de o escopo da pesquisa limitar-se às possibilidades normativas para os municípios brasileiros, consideramos que não será sem proveito este recorte de estudo sobre as subvenções diretas também para apresentar alternativas válidas aos estados-membros, bastando aplicarem-se as presentes conclusões às circunstâncias particulares daqueles entes, no que se diferenciem – tanto essencial quanto circunstancialmente – dos municípios.

⁴⁰⁵ É importante ressaltar que, embora tratar o tema das políticas públicas não seja sinônimo de tratar o tema das subvenções econômicas, é inegável que essas são os instrumentos fundamentais para compô-las. Um exemplo é o segmento de incentivos para inovação tecnológica em empresas, capitaneada no Brasil pela Financiadora de Estudos e Projetos – FINEP, empresa pública ligada ao Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovação. V., e.g.: ZUCOLOTO, G. F.; KOELLER, P. Subvenção econômica: estatísticas dos períodos recentes. **Radar**, [s. l.], v. 69, n. abr. 2022, p. 7–12, 2022. Disponível em: <https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/11145>. Acesso em: 18 mar. 2025.p. 7.

⁴⁰⁶ Em sua obra (CORREIA NETO, C. de B. **O avesso do tributo: incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro**. 271 f. Doutorado em Direito Econômico, Financeiro e Tributário – USP, São Paulo, 2012), o autor propõe um modelo de avaliação de incentivos fiscais “tricotômico, por destacar três etapas ou elementos dos incentivos fiscais: objetivo, instrumento jurídico e efeitos externos”. São essas as categorias que permitirão ao pesquisador/avaliador adentrar nos níveis de finalidade, regra e efeito dos incentivos. Como, ao fim e ao cabo, os incentivos e as renúncias formam parte de um mesmo fenômeno jurídico (sendo, desse último, aspectos diferentes e interligados), espera-se obter um parâmetro sólido para o cotejo entre os efeitos concretos dos incentivos (neste caso, financeiros, ainda que não tributários) e as finalidades que lhe foram inscritas na norma instituidora. Isso possibilita, por consequência, um juízo mais preciso sobre a sua efetiva contribuição (ou não) para a promoção do bem comum que deve ser perseguido pela prática política.

O estudo sobre as funções do Direito e do Estado, dentro da dimensão dos modelos de análise estrutural e funcional, leva ao aprofundamento da análise do exercício da função promocional do Estado, tema que, apresentado ao longo desta pesquisa em níveis gerais, finalísticos, aprofunda-se agora em consequências mais práticas e concretas, sob juízos detalhados: dentro desse propósito, estudar a sua manifestação local assume papel necessário.

Em consonância com as condutas praticadas em decorrência da vocação desenvolvimentista apresentada pelo histórico nacional⁴⁰⁷, é inegável que o Estado brasileiro assume, por meio de suas sapatas normativas constitucionais, a responsabilidade pelo atingimento de determinados objetivos, cuja plenitude desemboca em um certo estado de coisas desejado. Essa motivação positiva – que podemos qualificar “dinâmica”, pois não aponta somente para garantias negativas, mas sobretudo para providências prestacionais, ainda que de fomento – permite concluir que há uma obrigação estatal de agir, que vincula o Estado à sua identidade; e, ainda, que sonegar tal princípio de ação representaria, da parte estatal, um golpe à legitimidade de sua própria existência⁴⁰⁸.

Assumindo com segurança tais premissas, lança-se um olhar sobre os deveres instituídos ao Estado pela chamada “Constituição Econômica”: dentre seus princípios de regência, desponta a busca pela redução das desigualdades regionais, que deve levar o formulador de políticas públicas a considerá-la na essência do planejamento de suas ações sob a qualidade de princípio informador – e não apenas de dispositivo estético (e por que não dizê-lo “estático”) de uma norma programática com finalidades retóricas ou decorativas. A atividade econômica, assim, deve ser planejada e executada de forma que atenda a essa disposição principiológica⁴⁰⁹, e isso com máxima efetividade.

Se a vinculação da direção econômica faz-se, no texto constitucional, com um apelo evidente ao atingimento de objetivos como a redução de desigualdades, também o faz tendo como

⁴⁰⁷ O modelo constitucional brasileiro confere um poder de agenda considerável ao Poder Executivo, que se reflete no protagonismo para o exercício do poder decisório pela Administração, em comparação com o controle legislativo. Surge, daí, o incentivo à discricionariedade na formulação de políticas públicas, cf. SCHAPIRO, M. G. Do Estado desenvolvimentista ao Estado regulador? Transformação, resiliência e coexistência entre dois modos de intervenção. **REI - Revista Estudos Institucionais**, [s. l.], v. 4, n. 2, p. 574–614, 2018. Disponível em: <https://doi.org/10.21783/rei.v4i2.305>. Acesso em: 24 fev. 2025. p. 579. A esse respeito, porém com foco no desenvolvimentismo histórico brasileiro, v. BERCOVICI, G. **Desigualdades Regionais, Estado e Constituição**. São Paulo: Max Limonad, 2003. p. 41.

⁴⁰⁸ CABRAL, I.; FRANÇA, V. A utilização de normas tributárias indutoras para a concretização do princípio constitucional da redução das desigualdades sociais e regionais. *Em: Regulação econômica e proteção dos direitos humanos: um enfoque sob a ótica do direito econômico*. Fortaleza: Fundação Konrad Adenauer, 2008. p. 207–232. *E-book*. p. 210.

⁴⁰⁹ *Ibid.*, p. 213.

destinatários todos os níveis da Federação. Parece-nos importantíssimo notar que não há discriminação, por parte do constituinte, de papéis finalísticos atribuídos aos entes; há, sim, competências distribuídas⁴¹⁰ segundo critérios racionais, que se harmonizam com as diferenças ontológicas que há entre a União, os estados e os municípios. Isso significa que as finalidades a serem alcançadas são, basicamente, as mesmas, diferindo apenas o tipo de responsabilidade na medida de sua pertinência temática com o porte e as características de cada ente: assim, *e.g.*, assuntos locais devem ser tratados pelos municípios, mas os que exigem padronização coletiva atribuem-se à União ou aos estados, conforme o caso. Todos, porém, ordenam-se ao cumprimento dos propósitos da Constituição, mesmo os mais nobres e elevados, o que se nos afigura como o sinal inequívoco da existência mesma de uma Federação – e não apenas de um aglomerado de administrações autôcentradas.

É nesse contexto que se enxerga, portanto, uma verdadeira obrigação, também no âmbito municipal, de promoverem-se políticas de desenvolvimento efetivas, concretas, que produzam efeito transformador nas vidas das pessoas que se sujeitam – em regra, involuntariamente – à influência decisiva das políticas locais.

4.4.2 Um controle prático e efetivo

Não é possível trabalhar o uso de subvenções diretas sem estudar as possibilidades e limitações em aplicar-se-lhes um controle efetivo, que seja, ao mesmo tempo, prático o suficiente para não onerar demasiado os órgãos dele incumbidos.

Parte-se, então, para essa análise, do enquadramento mais amplo, nacional: com base nos conceitos basilares, ainda que generalistas, apresentados pelo texto constitucional sobre o tema⁴¹¹, definiu-se como mandamento de responsabilidade fiscal que a lei de diretrizes orçamentárias contenha normas relativas ao controle de custos e à avaliação de resultados dos programas financiados com recursos orçamentários⁴¹². Assim, o legislador demonstra atenção ao percurso de controle de despesas desde, praticamente, seu nascedouro. Para o presente escopo de pesquisa, importa notar que é dentro desse conjunto que se incluirão, também, as subvenções que tenham como propósito produzir os efeitos que seriam possivelmente alcançados com o uso de incentivos

⁴¹⁰ V. a lógica da distribuição de competências constitucionais constantes dos arts. 21 a 24, Constituição Federal.

⁴¹¹ Cf. Título VI (Da Tributação e do Orçamento), Capítulo II (Das Finanças Públicas), Constituição Federal.

⁴¹² Cf. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, art. 4º, I, “e”.

fiscais de tributos sobre o consumo. Dentro desse propósito, torna-se visível uma relação mais explícita entre os diversos níveis de planejamento financeiro (desde o plano plurianual até a lei orçamentária anual) no que toca à necessidade de as despesas com subvenções serem elaboradas em consonância e coerência com as políticas públicas a cujos objetivos aquelas se propõem alinhar-se.

Imbuído da mesma motivação, o legislador dispõe também que a despesa com recursos que tenham por destino cobrir necessidades de pessoas físicas ou déficits de pessoas jurídicas deverá ser autorizada por lei específica, além exigência de previsão orçamentária e do atendimento às suas diretrizes; inclui-se expressamente, aí, a concessão de subvenções⁴¹³.

Pelo fato de as subvenções classificarem-se como despesas, submetem-se igualmente aos mesmos instrumentos de transparência, controle e fiscalização; seu detalhamento é promovido pelo relatório resumido de execução orçamentária, donde devem constar os demonstrativos de execução com informações que permitam um delineamento bastante preciso do uso que se faz da verba destinada a esses incentivos⁴¹⁴.

O legislador nacional define, ainda, os conceitos de subvenções econômicas e sociais, incluindo, dentre as primeiras, instrumentos de claros propósitos interventivos⁴¹⁵. Apesar disso, em seu conjunto, não é muito extensa nem detalhada – como pode se depreender das definições e disposições mencionadas – a disciplina complementar nacional acerca das subvenções econômicas diretas, especialmente as que se destinem a promover a indução de comportamentos e a intervenção na economia.

A literatura especificamente produzida com a finalidade de controlar e avaliar políticas públicas – e, conseqüentemente, as despesas com subvenções nelas realizadas – são os manuais de instituições como o IPEA e o TCU, produzidos a partir de conhecimentos oriundos de experiências nacionais e internacionais⁴¹⁶. Resumem-se, aqui, alguns dos principais temas desenvolvidos nessas

⁴¹³ Cf. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, art. 26, *Caput* e inciso I.

⁴¹⁴ Cf. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, art. 52.

⁴¹⁵ Cf. Lei Complementar nº 4.320, de 17 de março de 1964, art. 18.

⁴¹⁶ Cf. BRASIL. CASA CIVIL DA PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. **Avaliação de políticas públicas: guia prático de análise ex ante**. Brasília: IPEA, 2018. v. 1. *E-book*, p. 187; CASA CIVIL DA PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. **Avaliação de políticas públicas: guia prático de análise ex post**. Brasília-DF: IPEA, 2018b. v. 2. *E-book*, p. 18; e BRASIL. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Referencial de controle de políticas públicas**. Brasília: TCU, 2020. *E-book*, p. 9. Embora as publicações tenham por alvo o estudo do tema no âmbito federal, pode-se apropriar seu conteúdo ao âmbito municipal, para os fins deste trabalho de pesquisa, sem qualquer perda de ordem conceitual ou técnica.

publicações, que detêm um volume elevado de informações técnicas, bem como relativa complexidade.

De saída, nota-se que a literatura dedicada ao controle e avaliação de políticas públicas e das subvenções que as estruturam é extremamente detalhada e profissional; chama a atenção, nesse contexto, o fato de as renúncias que dão suporte aos incentivos fiscais não contarem sequer remotamente com semelhante apoio técnico de instrumentos de avaliação e controle próprios. É dizer que, se, em determinadas situações, objetivos de intervenção sobre o domínio econômico ou sobre a indução de comportamentos podem ser alcançados tanto pela via dos subsídios diretos quanto por aquela dos incentivos fiscais, a primeira contará com um itinerário de controle social notadamente superior, além de todo um arcabouço de planejamento e execução que inexistente para os segundos.

O controle orçamentário e financeiro das políticas públicas e das subvenções que eventualmente as componham é realizado em observância aos prazos, condições e restrições inerentes ao processo de alocação de verbas públicas, elementos presentes no plano plurianual, na lei de diretrizes orçamentárias e na lei orçamentária anual; e todos referem-se às normas estipuladas pela Lei de Responsabilidade Fiscal. Especificamente, alguns de seus pilares são: i) a compatibilidade com o atingimento de metas fiscais; ii) os requisitos de impacto orçamentário e financeiro para a geração de despesas; e iii) a criação de despesas de caráter continuado⁴¹⁷.

O atingimento das metas fiscais refere-se ao cotejo entre a meta de resultado fiscal posta e o encaminhamento das despesas no decorrer do exercício; o controle é realizado em “tempo real”, para reduzir-se a ameaça de descumprimento da meta⁴¹⁸. É em cumprimento a esse princípio que se possibilita o contingenciamento de despesas, *i.e.*, a limitação forçada de empenho e movimentação financeira. O Poder Executivo local, então, acompanha a evolução dos gastos e decide pela manutenção ou não de certas despesas, dentre as quais, eventualmente, se encontrarão os subsídios ou subvenções que se planejem conceder para o atingimento de determinado efeito interventivo sobre o domínio econômico ou sobre a indução de comportamentos socialmente desejáveis⁴¹⁹. É, portanto, uma possibilidade de limitação relevante, que, embora possa oferecer obstáculo à política de incentivo, também, por outro lado, reduz as chances de produção de efeitos

⁴¹⁷ CASA CIVIL DA PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA, 2018a, p. 111–114.

⁴¹⁸ O principal instrumento de acompanhamento é o Relatório Bimestral de Avaliação de Receitas e Despesas Primárias, cujo propósito é a verificação da possibilidade de financiamento das despesas previstas com as receitas efetivamente arrecadadas, cf. *Ibid.*, p. 112.

⁴¹⁹ *Ibid.*

nocivos – uma vez que o incentivo, em regra, tornar-se-ia inconveniente ao interesse público caso promovesse déficit fiscal.

A geração da despesa com as subvenções deve obedecer às regras de produção de estimativa de impacto financeiro (destacando-se as premissas e metodologias de cálculo) no ano em que entrar em vigor e nos dois subsequentes, bem como ser acompanhada de declaração do ordenador de despesa no sentido de sua adequação orçamentária e compatibilidade com o plano plurianual e a lei de diretrizes orçamentárias⁴²⁰. Igualmente, as despesas que forem previstas para um período de dois exercícios serão consideradas como de caráter continuado, e deverão, dentre outras imposições, ser passíveis de compensação em seus efeitos financeiros por algum aumento de receita ou redução de despesa – ambos permanentes⁴²¹.

É interessante notar, ainda, que a norma de responsabilidade fiscal apresenta a exigência de mensurar-se a renúncia de receitas de forma semelhante às despesas⁴²²; parece-nos um indício de que, por experiência, o controle sobre as despesas (que incluem, por óbvio, as subvenções) mostrou-se mais efetivo do que aquele sobre as renúncias, motivo pelo qual decidiu-se incorporar um tipo de disciplina à outra.

Podem-se relacionar, portanto, as normas de responsabilidade fiscal aplicáveis às despesas com subvenções diretas ao elemento “regra” do modelo tricotômico de análise: referem-se, afinal, ao instrumento jurídico que intenciona instituir o incentivo, especificamente em seu aspecto de controle orçamentário e financeiro.

Um outro ponto relevante no estudo do controle e planejamento das políticas públicas e subvenções é a delimitação do objetivo da política; afinal, as despesas realizadas deverão demonstrar-se coerentes com os propósitos elencados – que, em regra, terão natureza política, finalística. A especificação dos objetivos faz-se mediante a estimativa de visões distintas e a assunção de caminhos possíveis a serem trilhados, que deverão demonstrar relevância, clareza e mensurabilidade: a análise de cenários constitui-se em um exemplo concreto dessas providências⁴²³. Dentre seus requisitos de credibilidade, legitimidade e relevância, destacam-se a

⁴²⁰ *Ibid.*, p. 113.

⁴²¹ *Ibid.*, p. 114.

⁴²² V. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, arts. 14 e 16 (exigência de estimativas e compensações, para as renúncias fiscais, semelhantes às exigidas pela disciplina sobre as despesas, cf. *Ibid.*, p. 115).

⁴²³ JORDAN, A. J.; TURNPENNY, J. R. (org.). **The Tools of Policy Formulation: Actors, Capacities, Venues and Effects**. [S. l.]: Edward Elgar Publishing, 2015. Disponível em: <https://doi.org/10.4337/9781783477043>. Acesso em: 25 mar. 2025.p. 21.

quantificação das incertezas por meio de modelagem de dados; a inclusão de pontos de vista das partes interessadas, para torná-la socialmente aceitável; e a apresentação e comunicação de cenários de maneira acessível⁴²⁴. Identifica-se, aqui, a importância do componente de finalidade, correspondente ao objetivo próprio da política de incentivo concretizada pela subvenção sob análise – dentro, ainda, do enquadramento em um modelo tricotômico.

É essencial notar que o juízo a ser futuramente produzido acerca dos efeitos da política empreendida depende em grau decisivo do desenvolvimento adequado do seu elemento finalístico, concretizado por esses objetivos, que, por sua vez, são tornados públicos e aferíveis, passíveis de serem cotejados com seus efeitos decorrentes e expostos à crítica – circunstância socialmente desejável, ainda que politicamente nem sempre almejada pelos seus formuladores.

O ciclo de controle da despesa com subvenções, dentro de uma visão ampla, deve ser completado com a formulação de juízos sobre os seus efeitos. Esse elemento, quando bem mensurado e descrito, permite a produção do juízo principal, que se pode chamar definitivo: o de natureza política, bem entendido, aqui, como aquele do qual emanam reflexos na esfera decisória e deliberativa política, já que os formuladores e executores de políticas públicas – das quais, presentemente, interessam-nos as subvenções com fins interventivos – ao fim e ao cabo respondem aos atores de um corpo político superior⁴²⁵, detentores de mandatos eletivos.

Os efeitos externos são a manifestação que se deseja registrar, descrever, mensurar e analisar, de forma que a conclusão técnica permita ao crítico produzir seu juízo – o qual, como visto, guardará sempre um traço formal político, pois permeado por questionamentos acerca do grau de aderência dos resultados da política de incentivo sob exame aos pressupostos democráticos da busca pelo bem comum.

Podem-se classificar os esforços de identificação de efeitos em duas fases distintas do fluxo da política pública atendida pela subvenção que se desejar controlar e avaliar: análise *ex ante* e análise *ex post*⁴²⁶. Trata-se de dois olhares semelhantes sobre o mesmo objeto, porém lançados em momentos distintos de seu desenrolar. Sua combinação pode fornecer, portanto, uma visão mais precisa e multidimensional dos juízos cuja produção é almejada.

⁴²⁴ *Ibid.*, p. 62.

⁴²⁵ CASA CIVIL DA PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA, 2018a, p. 171.

⁴²⁶ Fala-se, também, da avaliação *in itinere* (do latim “ao longo do caminho”) ou de implementação, que contribui para a gestão de problemas e riscos críticos. Visa também à otimização de operações, ao aumento de qualidade dos serviços e ao aprimoramento da política pública, cf. BRASIL. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2020, p. 97.

Numa análise *ex ante*, a mensuração do retorno econômico e social faz-se por meio de alguns critérios; no contexto institucional, listam-se:

- i) a adequação às restrições econômicas impostas por uma série de fatores, que pode ser concretizada pelos esforços em implementar medidas de incremento de receita ou redução de despesas, a fim de viabilizar a alocação dos recursos julgado necessários⁴²⁷;
- ii) a possibilidade de superação das restrições institucionais, ou seja, as dificuldades práticas de implementação das políticas, devidas às limitações das capacidades estatais; um caso particular e relevante são os obstáculos encontrados quando a execução da política depende da coordenação de órgãos pertencentes a diferentes níveis federativos, pelo que se conclui que as expectativas dos diferentes participantes institucionais envolvidos, se for o caso, devem ser atendidas, sem exclusivismos⁴²⁸.

Ainda nessa fase de análise, porém no contexto de custo-benefício, enumeram-se⁴²⁹:

- i) A identificação dos custos envolvidos: sua implementação muitas vezes apresenta obstáculos relevantes, e pode ser otimizada por meio da classificação em custos de natureza fixa (de “investimento”, como imóveis e equipamentos) e de natureza variável (“de custeio”, como insumos, mão de obra eventual e manutenção);
- ii) Realização de cálculos de benefícios obtidos: geralmente oferece maior dificuldade, pela própria inexatidão inerente à monetização de certos bens, como nas áreas de saúde e educação – para as quais torna-se arriscado estipular valorações. No entanto, deve-se tentar monetizar todos os impactos previstos, para que se viabilize a conclusão sobre os efeitos financeiros da implementação da política.
- iii) Manejo matemático e contábil dos valores estimados, com redução a valor presente e obtenção dos resultados monetários esperados.
- iv) Análise de sensibilidade, *i.e.*, a projeção de como os custos e benefícios poderão sofrer variações ao longo dos anos em que aplicados, sendo recomendável a construção de diferentes cenários possíveis.

⁴²⁷ CASA CIVIL DA PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA, 2018a, p. 172.

⁴²⁸ *Ibid.*, p. 173.

⁴²⁹ *Ibid.*, p. 174–176.

Já na abordagem *ex post*, destacam-se providências na área de avaliação de impacto. A principal preocupação, aqui, é impedir que vieses de avaliação contaminem as conclusões acerca dos efeitos de determinada política. Para atingir esse objetivo, propõe-se aplicar testes que comparem os resultados das políticas com os modelos lógicos constantes da sua proposição⁴³⁰.

Um fator central nos testes de avaliação de impacto é a identificação de relações de causalidade e sua distinção entre as meras correlações estatísticas. De fato, fenômenos causais são os elementos que permitem conclusões acertadas sobre os efeitos produzidos por determinado agente; por tal motivo, carecem de valor as avaliações executadas sobre a base de uma comparação simples do gênero “antes e depois”, por ausência do denominado “contrafactual” (a conclusão sobre a situação observada após o mesmo decurso de tempo se a política não existisse). Faz-se necessário, então, estimar o contrafactual por meio de métodos estruturados e depois empreender-se a comparação com os resultados obtidos pelas ações sob escrutínio⁴³¹. É importantíssimo, para um planejamento preciso desses gastos, que se prevejam, com antecedência, as metodologias que serão utilizadas para compararem-se os efeitos e resultados dos incentivos, de forma que o formulador (ou avaliador) não seja atraído pela armadilha do senso comum, que, inequivocamente, gera cálculos puramente anedóticos, que ignoram as realidades estatísticas e conduzem a conclusões falsas.

Divisa-se, portanto, no campo das políticas públicas e subvenções diretas, uma metodologia bem construída dogmaticamente e já temperada pela experiência, fatores que demonstram, ao menos nesse aspecto, uma vantagem comparativa, tanto técnica quanto politicamente, dessas subvenções sobre os incentivos lastreados em renúncias fiscais. Embora não se trate de empreender um estudo comparativo compreensivo entre os dois institutos, é ainda assim essencial que se registrem alguns juízos comparativos, para permitir-se a produção de uma resposta fundamentada ao questionamento que se busca satisfazer na presente pesquisa⁴³². A juridicização

⁴³⁰ CASA CIVIL DA PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA, 2018b, p. 260.

⁴³¹ *Ibid.*, p. 264–268.

⁴³² Para não prescindir de uma diferenciação básica, ressalta-se que as despesas com subvenções assemelham-se aos benefícios fiscais, em efeitos financeiros, por transferirem recursos públicos sem contraprestação. Entretanto, divergem juridicamente: enquanto a despesa pública caracteriza-se pela transferência direta desses recursos, quantificada monetariamente e aprovada pelo Poder Legislativo no processo orçamentário, os incentivos fiscais são aprovados sem limites quantitativos ou restrições orçamentárias, impossibilitando análises de custo-benefício comparativas. Esta característica reduz o controle estatal sobre finanças, pois a receita renunciada pode crescer ilimitadamente. Adicionalmente, essas normas complexificam o sistema tributário, frequentemente beneficiando contribuintes não objetivados; também geram desigualdades e, não raro, interferem na distribuição de recursos entre entes federativos (Cf. HENRIQUES, E. F. **O regime jurídico do gasto tributário no direito brasileiro**. 2009. Mestrado em Direito

dessa expertise técnica deve ser realizada por instrumentos jurídicos construídos à luz dos princípios constitucionais equivalentes e conceitualmente ligados a cada categoria metodológica; a evolução legislativa torna-se, então, imperiosa, especialmente pelo fato de que a única alternativa possível – o fortalecimento e aprimoramento das normas instituidoras de benefícios fiscais por meio de renúncias mediante a incorporação de toda a bagagem de controle e avaliação da área econômica – não estará disponível na era de vigência plena do IBS.

A rigor, não se trata mais de simplesmente estabelecer comparações entre subvenções e renúncias, mas de investigar e aprofundar-se em *como* as substituições dessas por aquelas poderão ser operacionalizadas, tanto na seara da produção normativa quanto na da prática administrativa. Assim, vê-se o desenvolvimento de diplomas legislativos que deverão incorporar ao direito administrativo municipal, *e.g.*, obrigações de instituírem-se comissões de avaliação e controle segundo parâmetros consolidados pela experiência e doutrina internacionais e nacionais, e cujo conteúdo traga como balizas todas as prescrições componentes dos manuais técnicos.

Com diplomas normativos bem constituídos, cria-se um parâmetro claro de controle jurídico, o que transformaria as iniciativas de fomento em nível municipal mais facilmente questionáveis pela sociedade em caso de não satisfação, *e.g.*, de alguns dos itens obrigatórios para controle e avaliação *ex ante* e *ex post* da política de fomento sob exame e das despesas com subvenções a ela relacionadas – e esse é um “estado de coisas” flagrantemente mais favorável ao controle social do que aquele predominante atualmente, em que essas prescrições ostentam, concretamente, um caráter praticamente supérfluo⁴³³. É inegável que, em um contexto onde as boas práticas sejam restritas apenas às recomendações dos tribunais de contas ou de manuais técnicos

Econômico e Financeiro - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. Disponível em: <https://doi.org/10.11606/D.2.2009.tde-15062011-153003>. Acesso em: 22 ago. 2024.p. 197).

⁴³³ Como resultados de uma busca por diplomas normativos municipais que tenham positivado metodologias de avaliação e controle das subvenções econômicas de forma detalhada (foram consultados portais próprios das prefeituras, de suas câmaras municipais e de tribunais de contas), encontraram-se muito poucos: Niterói-RJ apresenta um decreto voltado especificamente para *startups* (nº 15.025, de 2023) com detalhamento sobre controle e avaliação; Juiz de Fora apresenta a Lei nº 14.103, de 20 de outubro de 2020 (LDO de 2021), com parâmetros de controle, mas que, ainda assim, se refere apenas às subvenções sociais e, quanto às econômicas, somente as destinadas à cobertura do déficit de manutenção das autarquias, fundações e empresas públicas e à manutenção de operabilidade do sistema de transporte público urbano e coletivo. Foram encontrados ainda dois municípios de pequeno porte com alguma legislação voltadas para o tema (Ibati-PR e Eng. Paulo de Frontin-RJ). Somente o Município de São Paulo apresentou uma legislação mais robusta (Decreto nº 62.878, de 2023 - Programa Requalifica Centro), voltada para a área urbanística e arquitetônica de sua região central. Fora as leis próprias dos entes, foram identificadas normativas produzidas por tribunais de contas dos estados e pelo Tribunal de Contas do Município de São Paulo. Esses diplomas, no entanto, são menos específicos e não nos parecem suprir com o detalhamento necessário aqueles a serem editados pelos próprios municípios, no âmbito de seu controle interno, para subsidiar suas Controladorias Gerais em nível de excelência.

institucionais, perde-se um componente de controle essencial, que só pode ser realizado na seara judicial⁴³⁴.

4.4.3 A possibilidade de apropriação de experiências internacionais

O estudo das subvenções diretas para o desenvolvimento local (no Brasil, municipal) é explorado por larga literatura científica, compreendendo tanto pontos de vista mais aproximados ao Direito quanto a outras ciências, como a Economia ou a Ciência Política. Para o uso que ora se pretende dele fazer, importa então estabelecer algumas balizas: afinal, a apropriação de experiências internacionais é uma espécie de ferramenta intelectual que, não obstante apresente grande potencial de utilidade para o pesquisador, também pode esconder riscos metodológicos e conceituais. É conveniente sublinhar que não se trata, portanto, da mera reprodução de condutas e estruturas reputadas benéficas para os casos estrangeiros sob estudo, mas da identificação de princípios cuja eficácia dependerá do correto alinhamento de circunstâncias nos locais para onde transplantados.

Por esse motivo, a presente análise pretende tratar as conclusões obtidas de forma contextualizada, apontando formatos possíveis de adaptação às especificidades locais – o que não necessariamente se dará pela aplicação idêntica das medidas estudadas.

Identificar com brevidade o contexto dessas dificuldades pode ser útil para a compreensão mais ampla do fenômeno: o papel conferido aos municípios, na era pós-88, alterou-se sobremaneira, no sentido do crescimento exponencial de suas responsabilidades administrativas, acompanhadas também da evolução de sua capacidade de financiamento (representada pelo peso que suas arrecadações tributárias pouco a pouco assumiu no conjunto nacional⁴³⁵). Todavia, essa crença de que as políticas públicas (principalmente em educação, saúde e assistência social) seriam mais bem implementadas no âmbito local sofreu a ação de um obstáculo de peso: a baixa

⁴³⁴ A positivação de critérios tecnicamente bem construídos em leis municipais representaria um avanço substancial, uma vez que não se confunde – embora com ele guarde semelhanças – com o trabalho de controle dos tribunais de contas: esses últimos costumam lançar foco sobre elementos formais, como a legalidade, a rastreabilidade de recursos e a transparência. No âmbito propriamente municipal, seria viável a construção de normas mais próximas às metas substantivas que se pretendam alcançar, o que pressupõe um movimento mais efetivo em direção a um verdadeiro controle dos efeitos externos das políticas de incentivos e das subvenções econômicas a elas subordinadas.

⁴³⁵ AFONSO, J. R. Federalismo Fiscal Brasileiro: uma visão atualizada. *Caderno Virtual*, [s. l.], v. 1, n. 34, 2016. Disponível em: <https://www.portaldeperiodicos.idp.edu.br/cadernovirtual/article/view/2727>. Acesso em: 29 mar. 2025.p. 5. O autor descreve em detalhes quantitativos o crescimento porcentual da arrecadação municipal consolidada no Brasil entre 1960 e 2014.

capacidade administrativa local. O desenvolvimento das capacidades estatais municipais, portanto, torna-se um ponto sensível para que se promova, de fato, a descentralização almejada de forma proveitosa⁴³⁶.

Uma dogmática bem desenvolvida e enriquecida com experiências diversas (bem assimiladas, como pressuposto) no campo das políticas públicas municipais e no recorte referente ao seu financiamento estatal poderá, portanto, revestir-se de utilidade inestimável para subsidiar os municípios em suas decisões de gestão, no que tange ao tema.

Um dos pontos a serem destacados é a análise de eficiência das diversas modalidades ou modos sob os quais os subsídios (ou subvenções diretas) podem ser concedidos. Identificam-se quatro situações a serem comparadas: zero subsídio, subsídio constante (o governo fornece periodicamente um valor constante até que a qualidade do produto alcance o nível adequado); subsídio por correspondência de qualidade (o governo fornece subsídio equiparando o valor concedido à empresa com seu nível de melhoria, e é concedido até que a qualidade alcance um nível adequado) e subsídio com prazo limitado (o governo estabelece um prazo final para um subsídio concedido de maneira similar ao método de subsídio por correspondência de qualidade). As conclusões do estudo utilizado demonstram que:

- i) os subsídios concedidos sem limite de prazo e até que o objetivo seja alcançado produziram efeito negativo nas empresas, que demoraram mais tempo para atingir o mesmo nível de qualidade daquelas que não haviam recebido incentivo nenhum (há, no caso, o chamado “risco moral” de a empresa acostumar-se a receber o auxílio e ver afrouxado seu ímpeto produtivo);
- ii) os subsídios concedidos mediante a aferição de correspondência da qualidade do produto produzem resultados mais rápidos que os constantes, embora aqueles com prazo limitado e controle similar tenham retornado respostas ainda melhores por parte dos participantes do programa;
- iii) os subsídios constantes resultam em fuga de investimento privado nas melhorias buscadas, enquanto que os de tempo limitado e correspondência de qualidade tiveram o efeito contrário (crescimento do investimento privado nos mesmos

⁴³⁶ GRIN, E. J.; DEMARCO, D. J.; ABRUCIO, F. L. (org.). **Capacidades estatais municipais: o universo desconhecido no federalismo brasileiro**. Porto Alegre, RS: Editora da UFRGS, 2021. (CEGOV Transformando a Administração Pública). *E-book*.p. 25.

projetos, o que se considera positivo e desejável para o cumprimento dos propósitos da política de incentivo)⁴³⁷.

As conclusões são particularmente interessantes para o controle de quaisquer políticas municipais que se utilizem de subvenções para induzir algum segmento empresarial a aumentar a qualidade de seus produtos/serviços, bem como incrementar a produtividade, de forma geral.

Dentro de uma perspectiva de controle jurídico e de uma análise tricotômica, poder-se-ia questionar a repercussão dessas conclusões sobre as normas instituidoras (se incidente sobre o plano somente da eficácia ou da validade). Parece-nos que, a partir de um ponto de vista sob o qual o componente do *efeito externo* assume a posição de um verdadeiro parâmetro de controle, problemas na eficácia interna da norma podem implicar, como entende Celso de Barros Correia Neto, a própria invalidade da norma – ou pela “inadequação entre a providência jurídica adotada (conduta incentivada) e o objetivo ideal visado” ou pela “desproporção em sentido estrito entre o efeito de incentivo e o efeito de renúncia produzido”⁴³⁸.

Assim, a depender das conclusões do estudo anteriormente citado, seria possível concluir que – usando como exemplo a configuração em que subsídios tenham sido concedidos sem limite de prazo e cujas empresas beneficiárias chegaram a demorar mais para alcançar os objetivos do que as que nada receberam – haveria a incidência de ambas as hipóteses acima apontadas: a absoluta desproporção entre o efeito do incentivo e a renúncia produzida (no caso, o gasto com a subvenção ou subsídio, que representa um custo orçamentário e deve ser controlado para fins de manutenção ou interrupção da política de fomento); e a inadequação entre a conduta incentivada e o objetivo ideal visado (pois o desenvolvimento acelerado dos projetos, com a subvenção mal concedida, acabou por ser prejudicado e não se concretizou). Vê-se, então, que a própria validade de uma lei hipotética que instituisse subvenções com essas características poderia ser questionada, conclusão impensável àqueles que enxergam as consequências dos efeitos externos apenas como parâmetros aptos a produzir juízos sobre o plano da eficácia.

⁴³⁷ SHIN, I.; KIM, H. The effect of subsidy policies on the product quality improvement. **Economic Modelling**, [s. l.], v. 27, n. 3, p. 687–696, 2010. Disponível em: <https://doi.org/10.1016/j.econmod.2010.01.008>. Acesso em: 27 mar. 2025.p. 688. O contexto da pesquisa é a busca de ganhos qualitativos em produtos para atingirem níveis adequados à exportação, mediante o uso de subvenções diretas. Apesar de a aplicação, no caso, diferir daquela própria das subvenções municipais, os mecanismos comportamentais transcendem o contexto específico de políticas de exportação. A validade desta transposição reside no fato de que os fundamentos econômicos subjacentes (maximização de utilidade, resposta a incentivos e horizonte temporal nas decisões econômicas) operam de maneira similar em diferentes esferas. As conclusões, portanto, têm a capacidade de fornecer base teórica para desenhos mais eficientes de programas de subvenções municipais, desde que suas especificidades locais sejam respeitadas.

⁴³⁸ CORREIA NETO, 2012, p. 172.

Em outra óptica de análise e servindo a um propósito comparativo com a hipótese de se concederem incentivos fiscais para a obtenção do mesmo resultado, poderíamos concluir que seu efeito seria semelhante ao dos subsídios concedidos sem prazo e sem acompanhamento ou cobrança de resultados: é a dinâmica que, forçosamente, acaba se estabelecendo, já que as obrigações normativas no âmbito dos incentivos concedidos por meio de renúncias fiscais limitam-se ao cálculo de impacto financeiro quantitativo (o quanto de receita o ente concedente deixa de arrecadar em função do programa de incentivo) e outras poucas métricas de natureza orçamentária. Não há sequer a obrigação de avaliação comparativa entre o comportamento esperado e o de fato assumido pelo particular, o que naturalmente resulta, para a empresa beneficiária, em uma forte tentação a acostumar-se ao apoio estatal sem que entregue, em contrapartida, tudo o que o formulador do incentivo esperaria obter.

Creemos ser possível identificar, dentro da prática de condicionar a liberação dos benefícios ao acompanhamento de tempo e qualidade do resultado, um traço lógico da responsividade, abordada no presente capítulo sob o enfoque de sua utilização na práxis regulatória. De fato, o uso contemporâneo de incentivos estatais – sejam lastreados em renúncias fiscais ou em subvenções diretas – exige a adequação de seus parâmetros aos princípios mais avançados em termos de *accountability* e controle social⁴³⁹. Pela própria estrutura desses dois instrumentos – que, embora guardem inequívocas semelhanças, também apresentam distinções relevantes para as conclusões sobre seu emprego concreto – é possível compreender que as subvenções, geralmente contextualizadas no seio de programas de gestão pública, oferecem mais ferramentas de controle e acompanhamento do que os incentivos fiscais, que ensejam renúncias muito pouco suscetíveis de serem geridas com proveito pelo ente concedente, especialmente em se falando de municípios.

Parece delinear-se, nos fundamentos dos programas de acompanhamento de políticas públicas mais avançados no mundo, uma convergência visível aos princípios da responsividade –

⁴³⁹ O desenvolvimento de instâncias como, *e.g.*, os conselhos municipais tem-se mostrado eficaz para a fiscalização e o controle de políticas públicas no contexto local, inclusive com o monitoramento de resultados. A tendência é que se fortaleça a chamada *social accountability*, baseada no conceito de que o controle democrático dá-se não apenas durante o processo eleitoral, mas também no decorrer dos mandatos definidos, pela criação de um senso de compromisso e vigilância com o que foi pactuado, cf. FERNANDES, A.; TEIXEIRA, M.; ZUCCOLOTO, R. Participação Social, controle institucional e accountability no nível municipal brasileiro. *Em: Capacidades estatais municipais: o universo desconhecido no federalismo brasileiro*. Porto Alegre: Editora da UFRGS, 2021. (CEGOV Transformando a Administração Pública), p. 288–316; p. 296–297. Nota-se, com isso, a possibilidade cada vez menor, ao gestor municipal que pretenda manter-se vivo na arena política, de ignorar as ferramentas mais modernas e eficientes de formulação de políticas públicas, fenômeno que certamente envolve, por sua natural relevância, o juízo sobre as formas de seu financiamento e da qualidade do controle dessas despesas (sejam renúncias fiscais ou subsídios diretos).

que não precisam limitar-se ao uso estritamente regulatório – e ao modo de avaliação de concessão de incentivos (quer financiados pelo gasto tributário, quer financiados por subvenções ou subsídios diretos) levando-se em consideração, em todas as etapas de formulação: o objeto, a regra jurídica e os efeitos externos.

Isso pode ser identificado por meio da metodologia aplicada em países cuja tradição em eficiência de gasto público e controle encontra-se bem desenvolvida e documentada⁴⁴⁰. Para os fins de sua aplicação – e, sempre que possível, aprimoramento – local no Brasil, pode-se advogar pela assunção de um modelo de instrumento normativo instituidor de políticas subvencionadas dotado de estrutura jurídica organizada segundo esses elementos estruturantes. Particularmente, nos dispositivos dedicados à internalização normativa dos efeitos, é recomendável a inclusão de avaliações direcionadas de impacto, que, por sua vez, fazem parte de uma filosofia de análise de políticas públicas baseadas em evidências⁴⁴¹.

Dentro desse tema, destacam-se, especificamente:

- i) A diferenciação entre o simples monitoramento de resultados e a avaliação abrangente de impacto: enquanto o primeiro aponta tendências, a segunda é capaz de isolar o efeito particular de determinada medida, tornando possível aumentar a escala dos programas bem sucedidos, melhorar aqueles que se mostre promissores e abandonar ou substituir aqueles que não funcionem⁴⁴²;
- ii) A previsão de recursos humanos dedicados às capacidades avaliativas, trabalhando de forma profissional⁴⁴³; e
- iii) Os critérios para a seleção dos programas que devem ser avaliados e a busca por recursos para financiar as iniciativas de avaliação, que deve priorizar o financiamento de acordo com os programas-alvo, pois a sua implementação muitas

⁴⁴⁰ Utilizam-se, para esses fins, documentos técnicos abordando estruturas aplicadas no Reino Unido (UK) e nos Estados Unidos da América (USA).

⁴⁴¹ PEW-MACARTHUR RESULTS FIRST INITIATIVE. **Targeted Evaluations Can Help Policymakers Set Priorities**. The Pew Charitable Trusts, 2018. Disponível em: <http://pew.org/2tp9MUi>. Acesso em: 29 mar. 2025.p. 1. A publicação é um dos componentes da coleção “Evidence-Based Policymaking: A guide for effective government”, da mesma instituição.

⁴⁴² *Ibid.*, p. 3.

⁴⁴³ *Ibid.*, p. 5. Nesse ponto, admitem-se tanto a contratação ou uso de pessoal próprio especializado quanto as parcerias com instituições externas de pesquisa (sem, no entanto, prescindir-se do contato desses com o pessoal interno, por conhecerem mais detalhadamente os programas). Exemplos de sucesso foram identificados em Washington, New York e no estado do Colorado, cf. *Ibid.*

vezes exige investimentos relevantes, que dependem de prévia destinação orçamentária⁴⁴⁴.

Pode-se notar, na dinâmica utilizada, um traço fundamental que remete à *ratio* própria da responsividade: “As avaliações de impacto fornecem informações críticas sobre a eficácia dos programas, que os formuladores de políticas podem considerar ao tomar decisões sobre quando expandir, reduzir ou fazer ajustes a um programa ou iniciativa específica”⁴⁴⁵. Parece-nos fulcral que, à disposição do formulador de políticas públicas, exista esse espaço deliberativo – embora não arbitrário – para o ajuste das ações estatais, desde sua expansão até a supressão, passando por possíveis mudanças de rumo durante seu tempo de vigência.

A flexibilidade apontada pelos estudos mencionados baseia-se, factualmente, em recursos financeiros advindos de subvenções diretas, e não de incentivos fiscais⁴⁴⁶. O fato parece alinhar-se ao posicionamento pendente a favor do uso das primeiras em detrimento dos segundos. Além das razões anteriormente abordadas – ligadas, principalmente, à qualidade da *accountability*, destaca-se agora um elemento fundamental, porém de pouco apelo fora da doutrina publicista: o conhecimento como um bem público global.

Joseph Stiglitz desenvolve o tema, abordando-o sob um enfoque a um tempo econômico e jurídico: os conhecimentos de natureza universal – que costumam denominar-se “científicos” em sentido estrito – possuem valor global⁴⁴⁷. Esse tipo de bem caracteriza-se por exibir consumo não rival (qualidade de *nonrivalrousness*) e não excludente (qualidade de *nonexcludability*): sua disponibilidade não diminui ao ser compartilhado (já que não há custo marginal para a sua reprodução em si considerada, ainda que o haja para a sua transmissão) e, quando tornado público, é facilmente apropriável por terceiros⁴⁴⁸.

⁴⁴⁴ *Ibid.*, p. 7–9.

⁴⁴⁵ *Ibid.*, p. 9.

⁴⁴⁶ O estudo sob exame menciona recursos orçamentários (pp. 5 e 8); recursos privados (p. 8); transferências federais e recursos oriundos de entidades sem fins econômicos (p. 6, ambos). Não cita, no entanto, financiamento por renúncias fiscais de qualquer espécie.

⁴⁴⁷ STIGLITZ, J. E. Knowledge as a global public good. *Em*: KAUL, I.; GRUNBERG, I.; STERN, M. (ed.). **Global public goods: International cooperation in the 21st century**. New York/Oxford: Oxford University Press, 1999. p. 346–363. *E-book*.p. 311. O autor oferece como exemplo os teoremas matemáticos, de natureza evidentemente universal. Cita, ainda, problemas de natureza econômica, ainda que, em cada país, existam idiossincrasias que condicionam suas aplicações locais.

⁴⁴⁸ Neste ponto, Stiglitz explica que há nisso certa mitigação – quanto ao conhecimento – pelo fato de haver mecanismos de exclusão (patentes e segredos industriais, p. ex.). Chama-se-lhe, então, bem público *impuro* (grifo original), por comportar certo grau de não *nonexcludability*, cf. *Ibid.*, p. 310.

Quando o conhecimento é produzido por agentes privados, o custo de sua obtenção precisa ser compensado pelo retorno financeiro (ou ao menos essa deve ser sua expectativa racional); caso contrário, não haveria investimento. Esse efeito é mitigado pela proteção ao licenciamento e ao registro de marcas e patentes: a eficiência estática diminui – já que o bem não pode ser utilizado livremente – porém a eficiência dinâmica aumenta, pois mais agentes privados sentem-se animados a desenvolverem pesquisas que possam retornar patentes e contratos lucrativos⁴⁴⁹. Para obter um equilíbrio, os ordenamentos jurídicos permitem patentes exclusivas, mas com prazos limitados. Esse ajuste dinâmico pode ter consequências graves para os países menos desenvolvidos, já que a concentração de conhecimento tecnológico nos países mais desenvolvidos em relação àqueles supera até mesmo a concentração de renda⁴⁵⁰. O grau de acesso a esses conhecimentos, portanto, condiciona as possibilidades de adaptação de tecnologias às próprias circunstâncias.

Muito do conhecimento necessário ao desenvolvimento social, todavia, não é patenteável: são habilidades concernentes à organização de empresas e sociedades, a modos de vida harmonizados com o ambiente e o desenho de políticas econômicas capazes de promover crescimento⁴⁵¹. A pesquisa revela-se como o fator que possibilita a criação desse tipo de conhecimento, que ganha tração e impacto quando combinado com outras experiências do mesmo caráter, porém agora não apenas em âmbito local, mas também global – e, nesse ponto, instituições internacionais desenvolvem um importante papel de produção e disseminação⁴⁵².

No contexto da produção de conhecimento sobre a avaliação de impacto de políticas públicas e os tipos de incentivos que podem lhes dar concretude, enxergamos uma aplicação clara desse fenômeno, que conduz a uma conclusão relevante: ao particular, não há, em regra, interesse em investir capital em programas dessa natureza, já que tal conhecimento, por sua natureza difusa e apenas indiretamente aplicável a objetos lucrativos, produz bens sociais, não individualizáveis. Para este importante fim, então – o financiamento de instrumentos e programas de instituição, acompanhamento e controle das políticas de incentivo – não seria vantajoso para o Estado depositar suas expectativas em ações oriundas do efeito indutor da concessão de incentivos fiscais (já que, nessa circunstância, o particular não necessariamente faz o que o formulador do incentivo deseja,

⁴⁴⁹ *Ibid.*, p. 311.

⁴⁵⁰ *Ibid.*, p. 312.

⁴⁵¹ *Ibid.*, p. 318.

⁴⁵² *Ibid.*, p. 319.

mas é apenas impelido a isso – muitas vezes, com excessiva leveza – e, conseqüentemente, a adoção do comportamento almejado pode ficar comprometida).

Por outro lado, o investimento oriundo das subvenções diretas pode ser planejado expressamente para dar conta dos custos referentes à aquisição ou à produção dos conhecimentos desejados, bem como a sua democratização por programas do mesmo gênero em diversas instâncias. Nas rubricas orçamentárias e programáticas, podem residir objetivos que dificilmente (ou nunca) estariam presentes no planejamento operacional de uma empresa beneficiária de incentivos fiscais, pois as contrapartidas que se costumam exigir, nesse tipo de instrumento, não se comparam (em termos de complexidade e alcance) às metas estabelecidas pelos planos públicos, sustentadas por verbas devidamente identificadas e disponibilizadas especialmente para esses fins.

Alguns dos traços distintivos que a literatura destaca ao comparar os incentivos mediados por renúncias fiscais àqueles por subvenções diretas – geralmente, com vantagem para estes últimos – podem ser visualizados nos princípios enunciados pela publicação que rege e instrui o uso e controle das subvenções diretas no Reino Unido (originado da lei que disciplina o controle de subsídios no país). Eles apresentam um resumo bem sintetizado e notadamente universalista – no sentido de ser facilmente implementável em qualquer âmbito político, não restrito às particularidades de origem. Ei-los:

Princípio A: As subvenções devem perseguir um objetivo específico de política pública para corrigir uma falha de mercado identificada ou abordar uma justificativa de equidade (como desvantagens locais ou regionais, dificuldades sociais ou preocupações distributivas);

Princípio B: As subvenções devem ser proporcionais ao seu objetivo específico de política pública e limitadas ao necessário para alcançá-lo;

Princípio C: As subvenções devem ser concebidas para provocar uma mudança no comportamento econômico do beneficiário. Essa mudança, em relação à subvenção, deve contribuir para o alcance do objetivo específico de política pública e ser algo que não ocorreria sem a subvenção;

Princípio D: As subvenções não devem, em regra, compensar custos que o beneficiário teria financiado na ausência de qualquer subvenção;

Princípio E: As subvenções devem ser um instrumento de política adequado para atingir seu objetivo específico e se esse objetivo não puder ser alcançado por outros meios menos distorcivos;

Princípio F: As subvenções devem ser projetadas para alcançar seu objetivo específico, minimizando quaisquer efeitos negativos sobre a concorrência e o investimento dentro do país;

Princípio G: Os efeitos benéficos das subvenções (em termos de alcance de seu objetivo específico) devem superar quaisquer efeitos negativos, incluindo, em particular, impactos adversos sobre a concorrência e o investimento no país, bem como sobre o comércio e o investimento internacional⁴⁵³.

É de se identificar, mediante a leitura dos princípios, que sua concretização relaciona-se a uma estrutura tricotômica: as finalidades interventivas (objeto) visam à mudança de comportamento e devem estar alinhadas aos objetivos da política pública (em correção de falha de mercado ou na busca por equidade); seu instrumento de instituição (regra jurídica) deve ser projetado de forma a respeitar as balizas necessárias ao alcance do objetivo, mantendo-se a proporcionalidade; e os efeitos devem ser calculados com precisão, para que gerem mais impactos benéficos que negativos, comportamentos desejáveis que não seriam adotados em sua ausência e sem nunca interferir na concorrência e no investimento (efeitos externos). Cremos importante destacar que a preocupação em causar impacto mínimo na alocação de recursos, bem como o esforço de evitarem-se a figura do *free rider* e os riscos à concorrência isonômica perpassam todo o texto, constituindo-se em traços relevantes quando se estuda a subvenção direta para fins interventivos e em alertas imprescindíveis para o formulador de políticas públicas nessa área.

Desta forma, a internalização dos princípios e de seus desdobramentos, bem como de toda a doutrina acerca de controle e avaliação de impacto pode e deve subsidiar a produção legislativa local, de forma que todas as dimensões da norma indutora sejam observadas e contempladas no texto instituidor.

4.4.3.1 Um caso particular: subvenções para fomento em P&D

Uma das áreas cujo avanço apresenta-se mais sensível ao uso de incentivos públicos é o de pesquisa e desenvolvimento (P&D⁴⁵⁴). Também nesse âmbito, tem sido alvo de investigação

⁴⁵³ UK. **Statutory Guidance for the United Kingdom Subsidy Control Regime: Subsidy Control Act 2022.** Department of business and trade, 2025. Disponível em: <https://assets.publishing.service.gov.uk/media/679ced111d14e76535afb681/statutory-guidance-for-the-united-kingdom-subsidy-control-regime-january-2025.pdf>. Acesso em: 29 mar. 2025.p. 27.

⁴⁵⁴ Equivalente à expressão, em inglês, *research and development* (R&D), utilizada internacionalmente.

acadêmica a produção de juízos de oportunidade, eficiência e prioridade entre incentivos oriundos de renúncias tributárias e aqueles advindos de subvenções públicas diretas.

Há algumas circunstâncias e razões que justificam o estudo detalhado desse caso, à semelhança do desenvolvido em relação à metodologia e aos fundamentos de avaliação de impacto e controle: as experiências internacionais e as boas práticas nesse campo, podem ser, com proveito, interpretadas, apropriadas e traduzidas em instrumentos jurídicos que gerem efeitos transformadores aos entes públicos subnacionais, mormente os municípios. Nesse aspecto, analisa-se um estudo espanhol⁴⁵⁵ que visa expressamente à produção de juízos sobre o uso de subvenções diretas ou incentivos fiscais para obter efeitos de fomento em pesquisa e desenvolvimento.

Relata-se que os dois instrumentos não se revelaram perfeitamente substitutivos, mas, antes, complementares: de acordo com os tipos de obstáculos e o porte da empresa, ora mostraram-se mais efetivos os subsídios diretos, ora os incentivos fiscais⁴⁵⁶.

Uma conclusão importante é que as empresas que encontram dificuldade de financiamento tendem a utilizarem-se menos dos incentivos fiscais, pois esses tinham como regra (no contexto da pesquisa) serem concedidos após a realização do investimento próprio; ao contrário, tornou-se mais atraente o uso das subvenções para esse perfil⁴⁵⁷. Como os projetos de inovação genuína costumam envolver elevado risco financeiro, as empresas pequenas e médias tendem a depender mais das subvenções para levar à frente esse tipo de projeto, cujo resultado (criação do bem público) pode ser apropriado pela sociedade em maior ou menor grau; para os projetos de empresas maiores, que buscam incentivos fiscais, costumam-se privilegiar os projetos que tenham maior expectativa de retorno financeiro⁴⁵⁸.

Tais constatações vão ao encontro do diagnóstico geral traçado para os perfis de uso dos incentivos do tipo renúncia e do tipo subvenção direta: como o incentivo via renúncia aplica-se por

⁴⁵⁵ ROS, E. M.; BUSOM, I.; CORCHUELO, B. Obstáculos a la Innovación y uso de incentivos: ¿subvenciones o incentivos fiscales? **Economía Industrial**, [s. l.], n. 382, 2011. Disponível em: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=3839963>. Acesso em: 3 abr. 2025. Os dados coletados são do intervalo 2006-2008, na Espanha, produzidos pelo Painel de Inovação Tecnológica do Instituto Nacional de Estatística daquele país. O propósito do estudo foi identificar as relações entre os obstáculos percebidos pelas empresas em busca de inovação e o uso de subsídios diretos ou incentivos fiscais, por meio de perguntas sobre qual tipo de empresa utiliza um ou outro instrumento; se há diferença em função do tipo de obstáculo percebido (ou dimensão de empresa) e se há relação entre seu uso e as causas de subinvestimento.

⁴⁵⁶ *Ibid.*, p. 43.

⁴⁵⁷ *Ibid.*

⁴⁵⁸ *Ibid.*, p. 37. Importa destacar que os critérios de concessão das subvenções diferiam daqueles dos incentivos fiscais: para os primeiros, exigia-se um projeto bem detalhado; para os segundos, porém, era necessário apenas que os gastos até então realizados em P&D se ajustassem à normativa e que a base de cálculo fosse positiva.

meio de uma espécie de “liberalidade estatal” e permite ao particular manter um volume de caixa para investimentos maior do que disporia se não houvesse auxílio, sua aplicação tende a alinhar-se com as expectativas mercadológicas e operacionais da empresa; já o incentivo via subsídio, quando bem planejado, executado e controlado, é capaz de causar efeitos em áreas ou níveis que, com muita probabilidade, restariam esquecidos pelos investidores privados – já que, do ponto de vista estritamente empresarial (liberal) não há sentido em enriquecer a sociedade de maneira difusa se isso tornar inviável (ou menos vantajosa, em qualquer grau) a busca da maximização do lucro próprio.

Essas constatações são reforçadas por pesquisas de caráter semelhante, conduzidas no âmbito da OCDE, e cujos resultados – que envolvem um número maior de economias analisadas – são representativos e comparáveis ao longo do tempo⁴⁵⁹. Aqui, utilizam-se dois relatórios com propósitos semelhantes, cujas conclusões consideramos aptas a informar os pressupostos racionais e científicos que pretendemos aplicar, conforme já explicitado (sobretudo ao longo deste terceiro capítulo), aos formuladores de políticas públicas e tributárias no âmbito municipal brasileiro.

Quanto aos efeitos gerados pelos instrumentos aqui comparados, é oportuno distinguir que os incentivos fiscais atuam no âmbito, por excelência, da intervenção por indução, que tende a preservar em maior grau a liberdade de decisão alocativa do beneficiário do que as subvenções

⁴⁵⁹ O primeiro, do ano 2000, adota metodologia baseada em dados macroeconômicos (ou setoriais, entre 1981 e 1996), para concluir sobre o impacto do gasto público sobre P&D (usando dados agregados em painel), cf. OECD. **The Impact of Public R&D Expenditure on Business R&D**: OECD Science, Technology and Industry Working Papers. Paris: [s. n.], 2000. OECD Science, Technology and Industry Working Papers. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/670385851815>. Acesso em: 7 abr. 2025, p. 4-8-9; o segundo, de 2020, adota metodologia microeconômica, com dados obtido em nível de firma (*firm-level data*), o que privilegia resultados mais precisos e próximos às relações de causa e efeito individuais, cf. OECD. **The effects of R&D tax incentives and their role in the innovation policy mix – findings from the OECD microBeRD project, 2016-19**. [S. l.], 2020. Disponível em: https://www.oecd.org/en/publications/the-effects-of-r-d-tax-incentives-and-their-role-in-the-innovation-policy-mix_65234003-en.html. Acesso em: 2 abr. 2025. p. 1-13-15. A comparabilidade de seus resultados depende de algumas ressalvas: o estudo de 2000 avalia o impacto médio do gasto público geral em P&D sobre o agregado de P&D empresarial; o estudo de 2020 avalia o impacto causal específico do incentivo fiscal sobre as firmas que o utilizam. Isso indica que o efeito *spillover* (externalidade positiva causada, no caso, pelo conhecimento produzido que transcende os limites da própria empresa por motivos variados, como engenharia reversa, contatos formais e informais, mobilidade de profissionais etc.) é captado em melhores condições pelo estudo mais antigo, agregado (já que o benefício social da P&D tende a ser maior que o benefício privado apropriado pela empresa que a produz), do que pelo mais recente, focado em identificar individualmente efeitos sobre as empresas. Ambos os estudos, porém, concluem pela relevância dos incentivos públicos para fomento à P&D, sendo o último mais focado no uso de incentivos fiscais – ainda que não deixe de apresentar, com proveito, comparações com as subvenções diretas, cf., *e.g.*, as conclusões das pp. 48-50.

diretas – as quais, em regra, vinculam-se a direcionamentos mais específicos pelo ente instituidor –, ainda que ambos manifestem-se como instrumentos próprios do direito premial⁴⁶⁰.

Com isso em mente, torna-se possível traçar distinções, apoiadas pelos resultados empíricos das pesquisas, que respeitem os dados da realidade e amoldem-se ao ferramental teórico edificado com as categorias doutrinárias escolhidas. Dentro desse escopo, será útil servir-nos de dois conceitos, encaixados no contexto da política econômica: os objetivos ativos e os objetivos restritivos. Os primeiros apontam para a busca de padrões de desempenho, em determinados indicadores, superiores aos exibidos no tempo presente (como o desenvolvimento, a melhora na distribuição de renda, industrialização etc.); os segundos, para uma ideia de manutenção de condições mínimas para o saudável funcionamento do sistema econômico: trata-se, tradicionalmente, da busca pelo equilíbrio no tripé “estabilidade monetária – pleno emprego – equilíbrio da balança de pagamentos”⁴⁶¹.

Os estudos da OCDE que foram selecionados iniciaram-se, na série, buscando concluir se o fomento estatal em P&D teria efeito *crowding out* (fuga do capital privado) ou *crowding in* (atração do capital privado). O primeiro deles concluiu, em suma e para os fins aqui perseguidos, que: i) o fomento estatal tem efeito positivo sobre o investimento privado na área (esse sobe até certa proporção de incentivos, mas depois decresce, indicando que existe um ponto ótimo, a partir do qual o primeiro gera efeito de substituição sobre o segundo, o que é indesejável); ii) a estabilidade dos programas de incentivos é importante para as empresas; iii) os incentivos fiscais e as subvenções diretas revelaram-se substitutos (aumento de intensidade em um gerou redução de efeitos do outro nas empresas beneficiárias); e iv) as subvenções diretas mostraram-se mais longevas que os incentivos fiscais, refletindo o fato de que os programas estatais de pesquisa elencam objetivos de prazo mais longo que o capital privado⁴⁶².

Em 2020, os propósitos diferiam: objetivou-se identificar e quantificar os impactos causais de incentivos fiscais no nível firma, individual (medindo a “adicionalidade”, efeito na conduta da empresa que excede o que ela já faria sem o incentivo) de forma a subsidiar políticas mais

⁴⁶⁰ CORREIA NETO, C. Intervenção no domínio econômico: conceitos e instrumentos. **RVMD**, [s. l.], v. 7, p. 19–50, 2013. Disponível em: <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/rvmd/article/view/4475/3145p>. 44.

⁴⁶¹ NUSDEO, F. **Curso de economia: introdução ao direito econômico**. 9ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015. p. 148.

⁴⁶² OECD. **The Impact of Public R&D Expenditure on Business R&D**: OECD Science, Technology and Industry Working Papers. Paris: [s. n.], 2000. OECD Science, Technology and Industry Working Papers. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/670385851815>. Acesso em: 7 abr. 2025.p. 5.

precisas⁴⁶³. Conclui-se, em resumo e para os fins aqui buscados, que o efeito dos incentivos fiscais, além de gerar incrementalidade de gasto privado nos investimentos, teve o dobro de efetividade sobre o desenvolvimento experimental⁴⁶⁴ do que sobre a atividade de pesquisa propriamente dita. Além disso, identificou-se (embora recomendem-se mais estudos sobre o tema) que os incentivos e subvenções podem ser complementares, especialmente para empresas de menor porte, enquanto substitutos para empresas maiores⁴⁶⁵.

Do estudo de 2023⁴⁶⁶, importa destacar o papel relevante do chamado efeito *spillover*⁴⁶⁷: em análise exploratória, cobrindo quatorze países, obtiveram-se evidências do resultado positivo do fomento estatal (somadas ambas as modalidades) em parâmetros de produto, como vendas, nível de emprego e produtividade; em um subgrupo de cinco países, foram recolhidas evidências de que o retorno social dos investimentos foram, em média, o dobro do retorno privado⁴⁶⁸. Essas conclusões são consistentes com o fenômeno, aqui já descrito, da criação de bens públicos (globais e/ou locais), dos quais o conhecimento desponta como um ativo valioso e normalmente proveniente de fomento público, consideradas ambas as modalidades aqui estudadas.

Uma outra conclusão relevante, porém, é a recomendação da adoção de uma política combinada, a fim de otimizar resultados de estímulo ao aumento de investimento privado em P&D: como os incentivos fiscais não são especificamente direcionados, porém têm abrangência, servem para aumentar o nível geral de investimento em P&D, ajudando as empresas a reduzirem os custos com projetos que já pretendiam desenvolver – esses naturalmente mais voltados às demandas mercadológicas – ; as subvenções diretas, por outro lado, parecem amoldar-se melhor aos objetivos

⁴⁶³ Em 2023, novo estudo foi desenvolvido, utilizando-se de metodologia idêntica à de 2020, porém com mais detalhamento e aprofundamento, cf. OECD. **The Impact of R&D tax incentives: Results from the OECD microBeRD+ project**: OECD Science, Technology and Industry Policy Papers. Paris: [s. n.], 2023. OECD Science, Technology and Industry Policy Papers. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/1937ac6b-en>. Acesso em: 7 abr. 2025. Foi-lhe adicionada uma importante seção tratando de externalidades (efeito *spillover*), além da análise de causa e efeito própria da metodologia microeconométrica, utilizada desde o estudo anterior, de 2020.

⁴⁶⁴ É importante ressaltar que o texto utiliza a expressão “desenvolvimento experimental” para designar inovações mais próximas à inserção de mercado, típicas de planos de prazo mais curto, em oposição à atividade de pesquisa, propriamente, que não raro demanda decurso alargado de tempo e não oferece tantas garantias financeiras, devido ao maior risco.

⁴⁶⁵ OECD. **The effects of R&D tax incentives and their role in the innovation policy mix - findings from the OECD microBeRD project, 2016-19**. [S. l.], 2020. Disponível em: https://www.oecd.org/en/publications/the-effects-of-r-d-tax-incentives-and-their-role-in-the-innovation-policy-mix_65234003-en.html. Acesso em: 2 abr. 2025. p. 49.

⁴⁶⁶ V. nota nº 463.

⁴⁶⁷ V. nota nº 459.

⁴⁶⁸ OECD, 2023, p. 76. Destaca-se que a variância entre os países da amostra é relevante, o que aponta para a possibilidade de apropriação do conhecimento, sem negligenciarem-se, contudo, as particularidades nacionais e locais.

de longo prazo – ainda que relativamente distantes do mercado atual –, capazes de operar transformações sociais mais profundas e relevantes.

Os incentivos fiscais, portanto, no âmbito do fomento à P&D, nos parecem poder ser úteis para a conquista de objetivos mais restritivos, ligados à eficiência da economia de forma geral – e, no contexto municipal, capazes de melhorar o nível de investimento de forma ampla, desde que observados mecanismos de controle seguros, num esforço institucional para mimetizar aqueles tradicionalmente aplicáveis às subvenções diretas.

Em paralelo, é possível também notar certo grau de aderência entre a persecução de objetivos transformadores (ativos) e a promoção de incentivos mediante subvenções diretas, dadas todas as suas características apresentadas, especificamente no que toca a propósitos estratégicos, como tecnologias disruptivas (inteligência artificial, biotecnologia, alternativas energéticas), ou pesquisa básica de longo prazo, cujo retorno social esperado excede os limites temporais usualmente aceitos pelas expectativas privadas e que, portanto, dificilmente seria financiada adequadamente apenas por incentivos horizontais. Surge, com mais clareza, a capitalidade da atuação dos atores públicos (institucionais) nesse nicho específico de investimento coletivo, para o qual a iniciativa privada não é suficiente.

4.4.4 Uma breve e necessária síntese

Ao longo deste capítulo, buscou-se, sobretudo na presente seção (3.4), dedicada ao estudo dos incentivos estatais na modalidade subvenções diretas *vis-à-vis* aqueles movidos pelas renúncias fiscais, integrar conceitos que possam dar conta de oferecer ao formulador municipal de políticas públicas (inclusive tributárias) um painel seguro de atuação normativa e administrativa.

Agora, intenciona-se sintetizar o papel estatal no investimento de médio e longo prazo, em consonância com os traços, já explicitados, de: i) uma filosofia responsiva na formulação de políticas; ii) construção inteligente de mecanismos de controle e avaliação de políticas públicas, intimamente ligadas à qualidade do gasto e a modelos compreensivos de sua análise (focados não apenas na regra jurídica, mas também nas finalidades e efeitos externos); e iii) apropriação responsável e intelectualmente ativa de resultados de pesquisa e experiência internacionais (e, sendo o caso, de outros entes federativos brasileiros), especificamente quanto aos esforços de avanço na área de pesquisa e desenvolvimento (P&D).

Em adição a isso, é necessário registrar uma circunstância premente para o contexto da arrecadação de receitas tributárias municipais (e estaduais) nos próximos cinquenta anos: o fato de que, em virtude da norma constitucional e complementar oriunda da reforma tributária, a distribuição da receita do IBS será feita conforme uma série – complexa – de indicadores e métricas: dentre esses, encontra-se a receita média de referência atribuída a cada ente federativo, que será calculada (para os municípios) com base na receita de ISS e cota-parte de ICMS arrecadadas entre 2019 e 2026, de acordo com uma dada regra de atualização⁴⁶⁹. Tal constatação tem imenso relevo para os entes federados: as arrecadações, nessas rubricas, de 2025 e 2026 precisam ser as mais altas possíveis, já que comporão um índice diretamente proporcional à parcela percebida de IBS por cinquenta anos (a contar de 2027). Em consequência, os municípios precisam desenvolver esforços para maximizar, especialmente nesses dois anos, tanto sua participação nas cotas-partes estaduais de ICMS quanto a arrecadação própria de ISS.

Levando em conta todos os fatores já citados, julgamos prudente concluir, para os municípios, que seria conveniente revogar todos (ou a maior parte possível, atendendo às inúmeras circunstâncias jurídicas e interações políticas em jogo) os incentivos fiscais de ISS e substituí-los (caso se queira manter o fomento estatal às atividades e empresas até então beneficiadas) por programas bem estruturados de subvenções públicas diretas.

Nesse ponto, importa distinguir o seguinte: muito do gasto tributário⁴⁷⁰ hoje empenhado nas diversas reduções de alíquotas de ISS (entre outras modalidades de benefícios) surte pouco ou

⁴⁶⁹ O Projeto de Lei Complementar nº 108, de 2024, encontra-se, atualmente, no Senado Federal. O seu art. 131 determina que “Para fins do cálculo da receita média de referência de cada Estado, Distrito Federal e Município, serão considerados [...] para os Municípios: O valor da arrecadação dos impostos referidos no § 1º [ISS] e da parcela creditada a que se refere o inciso III, alínea “b”, do *caput* [cota-parte de ICMS], de cada ente federativo, será calculada da seguinte forma: I - **serão considerados os valores anuais de 2019 a 2026...**” (grifo nosso), cf. art. 131, *caput*, III c/c § 2º, I, Projeto de Lei Complementar nº 108, de 2024. Disponível em <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9839564&ts=1743712173703&disposition=inline>. Acesso em 8 abr. 2025.

⁴⁷⁰ O significado da expressão (cuja origem remonta aos estudos do norte-americano Stanley Surrey, cf. breve histórico traçado no item 2.3.2.2 deste trabalho) é correspondente ao de “renúncia de receita”, sendo utilizado aqui para facilitar a comparação entre as renúncias propriamente ditas e as subvenções diretas, essas literalmente classificadas como despesas (no sentido estrito de gastos, com redução efetiva de caixa). Sobre o tema, é útil o estudo de Ivan Allegretti, cf. ALLEGRETTI, I. **A definição jurídica de renúncia de receita**. 277 f. 2022. Tese (Doutorado - Programa de Pós-Graduação em Direito Econômico, Financeiro e Tributário) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2022. p. 56–57. É de ressaltar, no entanto, que o autor entende as renúncias via incentivos fiscais tão passíveis de controle orçamentário quanto as despesas diretas (orçamentárias), cf. p. 49: “Paire ainda sobre a renúncia de receita a crítica genérica de que ela se furtaria ao debate orçamentário, visto que não figuraria no rol das despesas anualmente discutidas e autorizadas pela lei orçamentária anual. Esta imagem restritiva do orçamento público é persistente, servindo de ilustração a descrição de gasto tributário, por Maria Emília Pureza, como uma ‘modalidade de alocação de recursos públicos financiada por desonerações do sistema tributário e não pelo orçamento’. A acusação não procede porque, precisamente em razão de a renúncia de receita não ser uma despesa pública em sentido estrito, submete-se ao debate orçamentário

nenhum efeito, como já amplamente discutido na seção dedicada à avaliação e controle de subsídios. Portanto, algumas das reduções hoje em vigor em diversos municípios poderiam – com proveito ao bem público – serem revistas e revogadas; e, aquelas das quais se pudesse aproveitar, de fato, algum efeito indutor, seriam então substituídas pelos programas de incentivos baseados em subvenções diretas.

Convém, a respeito, um exemplo numérico: se determinado município ostenta, atualmente, uma receita média anual de 500 milhões de reais e suporta renúncias (entre versões variadas de reduções de alíquotas e bases de cálculo, gestadas pela fértil criatividade de agentes políticos) da ordem de 50 milhões, estará abrindo mão, gratuitamente, de parte da receita de IBS por um bom tempo no futuro, eis que sua receita média será subavaliada (já que o valor conforme o padrão da sua norma tributária seria de 550 milhões). Portanto, ainda que todos esses benefícios fossem considerados desejáveis ao interesse público – e raramente o são – seria medida sensata e prudente substituí-los por programas semelhantes em volume financeiro, cujas despesas seriam feitas via orçamento – com todas as vantagens que isso representa, ainda que haja alguns desafios –, e não via gasto tributário. Assim, não se reduziria o fomento público e, simultaneamente, as renúncias não surtiriam efeito de subavaliação de receita média.

4.5 Induzindo comportamentos: *nudging* e conformidade fiscal à vista

A utilização dos *nudges*⁴⁷¹, tanto nas relações privadas quanto naquelas entre o Estado e particulares é antiga e atual, e sempre efetiva. Dentro do conceito, e para demonstrar que o componente moral do processo de tomada de decisões muitas vezes suplanta os incentivos meramente financeiros ou materiais, Samuel Bowles relata duas experiências⁴⁷²: uma é recuperada da Atenas do ano 325 A.C. e outra de Haifa (Israel) nos anos 90 do século passado⁴⁷³.

por meio de um método diferenciado, adequado às suas características”. Entretanto, no presente contexto e para os fins aos quais se destina a expressão “gasto tributário”, não há implicações relevantes do fato.

⁴⁷¹ Definem-se como “leves empurrões” (ou incentivos) capazes de influenciar processos de tomada de decisão sem chegarem a constituir-se em coerção de qualquer espécie. V. definições aprofundadas em SUNSTEIN, C. R. *Nudging: A Very Short Guide*. **SSRN Electronic Journal**, [s. l.], 2014. Disponível em: <https://doi.org/10.2139/ssrn.2499658>. Acesso em: 12 abr. 2025.

⁴⁷² BOWLES, S. **The Moral Economy: Why Good Incentives are No Substitute for Good Citizens**. New Haven and London: Yale University Press, 2016. A obra de Bowles é citada, para esses fins, por Hugo de Brito Machado Segundo em SEGUNDO, H. de B. M. *Ciência do direito tributário, economia comportamental e extrafiscalidade*. **Revista Brasileira de Políticas Públicas**, [s. l.], v. 8, n. 2, p. 639–659, 2018. Disponível em: <https://doi.org/10.5102/rbpp.v8i2.5252>. Acesso em: 11 abr. 2025.

⁴⁷³ Este último relato foi publicado, originalmente, em GNEEZY, U.; RUSTICHINI, A. A Fine is a Price. **The Journal of Legal Studies**, [s. l.], v. 29, n. 1, p. 1–17, 2000. Disponível em: <https://doi.org/10.1086/468061>. Acesso em: 9 abr. 2025. p. 4 e citado por Bowles. A pesquisa empírica foi conduzida em dez creches na cidade de Haifa, Israel, entre

O contexto da primeira era a necessidade de preparo material para uma custosa campanha de colonização de territórios além-mar. Os cidadãos mais ricos da pólis foram instados, por decreto, a custear e providenciar navios de guerra totalmente equipados. Caso alguém quisesse desobrigar-se, deveria desafiar outro cidadão e chamá-lo a substituí-lo: se o apontado recusasse, o primeiro oferecer-se-ia para trocar com ele todo o seu patrimônio. Em caso de nova recusa, uma junta popular faria a avaliação de fortunas para definir qual dos apontados (identificado como mais rico) deveria arcar com a convocação. Além disso, no entanto, o decreto estabelecia que os três primeiros cidadãos que aprontassem no porto seus navios receberiam coroas de mérito, durante um festival público, no valor de 500, 300 e 200 dracmas⁴⁷⁴, respectivamente (que seriam, provavelmente, oferecidos a Atena). Por outro lado, aqueles que simplesmente desobedecessem à norma seriam multados no valor de 10 mil dracmas, a serem obrigatoriamente oferecidos em honra da deusa Atena. O fato foi utilizado para demonstrar que, além da criativa metodologia de resolução de conflitos e de financiamento público, adotava-se uma lógica de incentivos/punições que ultrapassava a pura ameaça sancionadora ou o interesse unicamente financeiro. Os atenienses trabalhavam com o incentivo direcionado não apenas para o bem material, porém visando o peso do “elemento honorífico”, semelhante, em natureza, a incentivos relacionados à boa fama ou à imagem do indivíduo. De fato, para um ateniense da época, a coroa prometida ao primeiro cidadão que equipou um navio era um prêmio, não uma remuneração por serviços, bem como as exortações e incentivos eram complementares, não substitutos⁴⁷⁵.

Em Haifa, uma pesquisa foi conduzida em dez creches privadas da cidade. Elas enfrentavam um problema persistente: alguns pais chegavam rotineiramente atrasados para buscar seus filhos no final do dia, após o horário limite estabelecido (16h), o que era considerado inconveniente para a administração (embora raramente os pais passassem de 16h30)⁴⁷⁶. Em parceria com a equipe de pesquisadores e para tentar solucionar essa questão, seis dessas creches, com aprovação da autoridade reguladora local, decidiram introduzir um incentivo econômico negativo: multa para os pais atrasados. A política lhes foi comunicada por meio de um aviso nas

janeiro e junho de 1998. Os pesquisadores criaram uma multa para pais que buscassem os filhos com atraso e uma mensagem para divulgá-la (em seis das creches). As demais formaram o grupo de controle.

⁴⁷⁴ Unidade monetária da Grécia antiga, que valia, aproximadamente, um dia de trabalho de um operário qualificado. Os prêmios oferecidos, apesar de vultosos, não chegavam perto do enorme gasto com o fornecimento do navio preparado para a campanha, nos termos do decreto, cf. BOWLES, 2016, p. 188.

⁴⁷⁵ BOWLES, S. **The Moral Economy: Why Good Incentives are No Substitute for Good Citizens**. New Haven and London: Yale University Press, 2016, p.189.

⁴⁷⁶ GNEEZY; RUSTICHINI, 2000, p. 4.

portas, cujo texto era: “Como todos sabem, o horário oficial de fechamento do centro de cuidados diurnos é 16h todos os dias. Desde que alguns pais têm chegado atrasados, decidimos (com a aprovação da 'Autoridade para Centros de Cuidados Diurnos Privados [creche/escola] em Israel') impor uma multa aos pais que chegam atrasados para buscar seus filhos. A partir do próximo domingo, uma multa de 10 shekels israelenses (NIS) será cobrada cada vez que uma criança for retirada após 16h10. Esta multa será calculada mensalmente e paga juntamente com o pagamento mensal regular”⁴⁷⁷.

Esperava-se que a ameaça desencorajasse os atrasos e incentivasse a pontualidade; no entanto, a imposição da multa levou os pais a dobrarem a frequência com que chegavam atrasados. Além disso, mesmo após a remoção da multa, semanas depois, o nível de atrasos do grupo submetido à multa permaneceu mais alto que o grupo de controle (não submetido).

Samuel Bowles interpreta esses resultados inesperados – com conclusões que vão ao encontro daquelas apresentadas pelos autores do estudo original – que a multa alterou o enquadramento (*framing*) da situação. Em vez de ver o atraso como uma falha ética ou quebra de norma social (inconveniência para os professores e para a administração), eles passaram a interpretá-lo como um serviço ou mercadoria precificada, como se adquirissem o direito a atrasar-se (ao menos dentro de um período razoável), já que pagavam por isso. De certa forma, pagar a multa apagou o inconveniente moral, tornando o atraso uma opção comprável. Essencialmente, o incentivo monetário explícito suprimiu (efeito *crowd out*) as motivações éticas e sociais preexistentes que antes limitavam os atrasos. E o que nos parece mais relevante: a forma como a multa foi comunicada, sem um forte apelo moral ou justificativa focada no bem-estar dos professores ou das crianças, contribuiu para uma percepção meramente transacional de um ato que, por si, é tradicionalmente avaliado sob algum parâmetro moral – ou, no mínimo, de conveniência social.

O autor destaca, então, o que considera o fator diferencial no resultado fracassado do experimento em Israel: a moralidade. Na ocasião, o anúncio da multa não incluiu nenhuma justificativa para a punição (não houve "lição de moral"). A ausência de uma justificativa normativa para a multa os convidou, como visto, a uma interpretação padrão: a pontualidade estava à venda. Além disso, é possível crer que o baixo valor da multa tenha transmitido aos pais a mensagem de que seus atrasos não eram tão graves.

⁴⁷⁷ *Ibid.*, p. 16.

O anúncio da multa dizia que "alguns pais" estavam chegando atrasados, o que talvez fizesse parecer aos pais que eles não seriam os únicos atrasados, e que, portanto, o atraso não era uma transgressão realmente grave naquele contexto. Finalmente, entre os pais, os únicos observadores do atraso de alguém ao buscar os filhos também estariam atrasados⁴⁷⁸, o que pode ter amenizado a possibilidade de sentirem-se constrangidos.

Como conclusão comparativa, Bowles sugere que, tivessem os pesquisadores de Haifa aprendido com os legisladores atenienses, a mensagem para os pais pouco pontuais talvez fosse: "O Conselho de Pais deseja agradecer por você chegar a tempo para buscar seus filhos, pois isso reduz a ansiedade que as crianças às vezes sentem e permite que nosso pessoal saia a tempo para estar com suas próprias famílias. Reconhecemos todos os pais que tiverem um registro perfeito sem atrasos nos próximos três meses com um prêmio de NIS 500, a ser entregue em nossa festa anual de férias para pais e funcionários, com a opção de contribuir com seu prêmio para a celebração do Professor do Ano da escola"⁴⁷⁹.

E o autor prossegue com o complemento da mensagem: "No entanto, aqueles que chegarem mais de dez minutos atrasados pagarão uma multa de NIS 1.000, com o pagamento da multa também transmitido publicamente na festa de férias. No improvável caso de ocorrer uma circunstância que justifique essa multa, o pagamento também apoiará a celebração do Professor do Ano." A conclusão, segundo ele, poderia ser: "É claro que, às vezes, é impossível chegar a tempo por motivos alheios ao seu controle; e se isso ocorrer, você pode explicar as circunstâncias perante um comitê de pais e funcionários, e se o atraso foi inevitável ou se a multa causaria extrema dificuldade, o atraso será divulgado publicamente, mas nenhuma multa será imposta"⁴⁸⁰.

Notam-se, na – bem-humorada – sugestão os elementos essenciais de uma política integrada de estímulo à conformidade⁴⁸¹: uma parcela de apelo financeiro (tanto positivo quanto negativo), porém vinculada a consequências de ordem reputacional e moral geralmente consideradas relevantes socialmente.

É lícito depreender do exemplo que a vasta literatura sobre economia comportamental (essencialmente estrangeira) seja capaz de fornecer um aporte valioso ao estudo da indução de

⁴⁷⁸ BOWLES, 2016, p. 202.

⁴⁷⁹ *Ibid.*, p. 189.

⁴⁸⁰ *Ibid.*, p. 190.

⁴⁸¹ No caso, ainda que acepção de “conformidade” não se refira ao objeto “cooperar com as normas tributárias”, representa exatamente a mesma essência comportamental, traduzida pelo respeito ao bom funcionamento da entidade que institui o “programa de conformidade”.

comportamentos dentro do contexto ora estudado. No estreito recorte escolhido, empreende-se a tarefa de analisar a viabilidade e as estratégias sob as quais instrumentos de *nudging* e de comunicação social podem ser aplicados aos comportamentos primordialmente ligados à conformidade fiscal, com foco nos tributos sobre o consumo⁴⁸².

Para isso, serão brevemente analisados os traços fundamentais de alguns programas de conformidade, para cotejá-los com as tendências apontadas pela literatura atual no tema. O propósito da seção não é esgotar o assunto, porém somente analisá-lo quanto à possibilidade de que os estímulos mais efetivos para induzir a conformidade fiscal não devam recair somente sobre recompensas monetárias, mas também de ordem reputacional e comportamental, como indicam os episódios apresentados nos últimos parágrafos.

Não nos parece que essa preocupação deva receber uma porção apenas acessória ou secundária de atenção em uma pesquisa com os fins que ora desenvolvemos; afinal, é salutar alertar que, atualmente, os programas de conformidade vigentes no Brasil – dos quais destacamos alguns, em suas linhas principais – fazem uso, primordialmente, de incentivos fiscais de ISS ou ICMS como chamariz para a adoção de comportamentos de conformidade.

A motivação imediata – sem prejuízo do justo e urgente propósito de adequar e aprimorar o funcionamento dos programas já existentes não só perante as normas constitucionais e legais, como também aos princípios comportamentais – é que não será possível, na era pós-ISS/ICMS, lançar mão de incentivos fiscais (renúncias) de IBS para subsidiar programas de estímulo à conformidade fiscal, já que essas cingir-se-ão às previstas no próprio texto constitucional. Isso significa que a premência do aperfeiçoamento dos programas é ainda mais incisiva, sob pena de serem simplesmente abandonados quando o ISS e o ICMS saírem de cena permanentemente.

Sobretudo, há um outro aspecto que deve ser divisado desde agora: a cultura (filosofia) de conformidade não é construída de uma hora para outra: o investimento intangível (além do financeiro) é alto, tanto em tempo quanto em trabalho. Considerando que o IBS muda radicalmente o princípio de origem pelo princípio de destino (consumo), chega-se à simples e essencial conclusão que os entes cujos consumidores não estiverem habituados a solicitar notas fiscais em todas as suas operações ficarão em desvantagem, pois o imposto será auferido, em regra, na direta

⁴⁸² Recorde-se que o foco é a tributação sobre o consumo; nessa dinâmica, tanto municípios quanto estados precisam desenvolver tais programas, pois ambas as espécies de entes dependem da emissão de notas fiscais, ainda que essas guardem suas particularidades. Assim, pretendemos que as considerações desta seção possam ser de proveito para ambos os formuladores de políticas, tanto estaduais quanto municipais.

proporção da cooperação dos consumidores em exigir o documento fiscal. Importa, e muito, investir desde agora em uma *cultura de conformidade*, de forma que as próximas gerações incorporem esses princípios e condutas ao seu agir habitual, e não as enxerguem apenas como uma resposta excêntrica aos “apelos desesperados do governo” – como talvez esses incentivos possam ser futuramente interpretados se não for realizado um trabalho consistente de base.

4.5.1 Alguns traços presentes nos programas atuais

Pretende-se destacar alguns pontos constantes de programas em vigor no Brasil atualmente. O foco não é extrair dados quantitativos ou promover juízos detalhados sobre cada um, mas identificar e analisar os princípios que lhes são aplicados; esses diferem, basicamente, de acordo com disposições atinentes à cultura e à estrutura da Administração local ou regional.

Dentro desse escopo, é importante distinguir estímulos puramente financeiros daqueles mais ligados a aspectos reputacionais (morais/éticos, culturais e sociais). A intenção é promover um balanceamento no uso desses instrumentos, que, embora possam e devam atuar simultaneamente, ostentam naturezas distintas⁴⁸³. Listam-se, então, aqueles identificados:

1. Existência de sorteios: os consumidores tornam-se aptos a serem sorteados, conquanto insiram seus CPFs nas notas fiscais. É um tipo de estímulo simples, com eficácia verificada e oferecido por todos os programas vigorando hoje no país. Em alguns deles, os créditos também podem ser revertidos para instituições beneficentes cadastradas junto ao ente concedente⁴⁸⁴.
2. Descontos em IPVA ou IPTU⁴⁸⁵: alguns programas calculam os valores de ICMS ou ISS efetivamente pagos pelos contribuintes desses impostos para conceder

⁴⁸³ Hugo de Brito Machado Segundo alerta para o fenômeno que se observa nas iniciativas de indução de comportamentos na seara ambiental: não raro, o princípio do poluidor-pagador resulta na distorção do comportamento desejado, interpretado equivocadamente como a aquisição de um direito a poluir, em virtude da “contraprestação” financeira, em clara semelhança com o experimento das creches de Haifa, estudado nesta seção e pelo próprio também citado. V., a respeito: SEGUNDO, 2018. P. 654.

⁴⁸⁴ Alguns exemplos: Lei nº 5.506, de 22 de dezembro de 2011 (Cuiabá-MT); Lei nº 5.098, de 15 de outubro de 2009 (Rio de Janeiro-RJ); Lei nº 8.421, de 15 de julho de 2013 e Decreto nº 24.513, de 2013 (Salvador-BA); Lei nº 15.406, de 08 de julho de 2011, Decreto nº 52.536, de 28 de julho de 2011 e Instrução Normativa SF/SUREM nº 09, de 18 de agosto de 2011 (São Paulo-SP) e Decreto nº 4.697, de 06 de dezembro de 2019 (Manaus-AM).

⁴⁸⁵ Inúmeros estados e capitais do Brasil adotam essa medida, quase tão presente nesse tipo de programa quanto o sorteio de prêmios em dinheiro. Deve ser destacado, porém, que o IBS permitirá a formulação de despesas orçamentárias para os programas de conformidade, embora não renúncias do imposto, pelo que o desenho normativo desse tipo de programa deverá ser adaptado para atender às prescrições constitucionais e legais.

abatimentos em IPTU ou IPVA (dentro de certos limites) dos bens que forem indicados pelo beneficiário (consumidor). É uma renúncia cruzada dos tributos sobre consumo, já que o crédito concedido nos tributos patrimoniais calculam-se sobre aqueles. Um ponto de atenção é a qualidade no controle da integração e operacionalização (já que os sistemas de gestão de tributos patrimoniais e sobre consumo muitas vezes são distintos), para que o consumidor não se frustre quando do gozo do crédito, o que enfraqueceria a credibilidade do programa.

3. *Cashback* direto para o consumidor: uma quantidade menor de programas oferecem ao consumidor a transferência bancária de parte dos valores do imposto que foi recolhido nas notas fiscais efetivamente pagas. É um controle avançado, que demanda investimento em tecnologia e que gera um bom apelo à cooperação⁴⁸⁶.
4. Criação de rankings classificatórios ou certificações de conformidade⁴⁸⁷: medida estreitamente ligada à noção de responsividade, já que classifica o contribuinte conforme seu comportamento perante a Administração, de acordo com critérios objetivos. Sua publicização faz parte do efeito pretendido, pois insere o componente de imagem perante o público. Depende fortemente do investimento na qualidade do “selo”, pois a atenção dispensada pelas empresas contribuintes a uma boa classificação será proporcional ao grau de importância que os consumidores (especialmente seu público-alvo) confirmam ao programa. Há, então, uma dimensão reputacional envolvida, que pode engajar as empresas em maior ou menor grau.

⁴⁸⁶ Adotam a medida: Paraná (Lei nº 18.451, de 6 de abril de 2015); São Paulo (Lei nº 12.685, de 28 de agosto de 2007) e Rio Grande do Sul (Decreto nº 49.479, de 16 de agosto de 2012 e Lei nº 14.020, de 25 de junho de 2012).

⁴⁸⁷ O programa de referência no Brasil é o “Nos Conformes”, do Estado de São Paulo, instituído pela Lei Complementar nº 1.320, de 6 de abril de 2018 e regulamentado pelo Decreto nº 64.453, de 6 de setembro de 2019. Ele estabelece um sistema de classificação das empresas em diferentes categorias de conformidade fiscal, com base em critérios como histórico de cumprimento das obrigações tributárias, adoção de boas práticas de governança e transparência. Oferece benefícios como: atendimento prioritário em serviços da Administração; redução da burocracia em processos administrativos em geral; condições especiais em programas de parcelamento de débitos; e participação em projetos piloto de novas tecnologias e soluções tributárias. Nessa mesma filosofia, o município de Porto Alegre instituiu o Programa Municipal de Estímulo à Conformidade Tributária (Em Dia com Porto Alegre) e o Programa de Concessão de Crédito aos Contribuintes do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) classificados como A+ e A. A legislação relacionada é: Lei Complementar nº 928, de 27 de dezembro de 2021, regulamentada pelo Decreto 21.750/2022; e Lei Complementar nº 996, de 21 de dezembro de 2023, regulamentada pelo Decreto 22.549/24, respectivamente.

5. Estabelecimento de vantagens ou desvantagens para categorias diferentes de contribuintes: como consequência do item anterior, a classificação é usada para oferecer vantagens proporcionais ao grau de conformidade, de acordo com critérios também objetivos dispostos pela norma instituidora. O instrumento deve ser bem desenhado, de forma que as vantagens percebidas sejam efetivamente atraentes às empresas e que as desvantagens (se houver) sejam equilibradas o suficiente para estimularem a cooperação, sem porém constituírem-se em punições ou sanções desproporcionais⁴⁸⁸.

A análise dos traços essenciais desse tipo de programa mostra que os estímulos de natureza financeira (sorteios, descontos e *cashback*) parecem ter a preferência da maior parte dos entes instituidores. Desses, o *cashback* universal denota ser de mais difícil operacionalização; os demais, porém, já estão bem consolidados e são praticados pelos entes há alguns anos.

As medidas que envolvem algum traço de caráter reputacional (concessão de benefícios mediante classificação ou ranking) mostram-se, pela sua própria natureza, mais complexas: é necessária dispor de estruturas normativas e administrativas bem construídas, de maneira que as determinações e prerrogativas sejam planejadas com proveito para ambas as partes envolvidas, permitindo, igualmente, sua operacionalização a contento.

No contexto de programas de conformidade, é salutar avaliar a iniciativa, tomada em 2021, pela Receita Federal, de instituir o Programa Confia. Ele desponta como a iniciativa nacional de aproximação entre a Administração e um grupo (inicialmente pequeno) de grandes contribuintes, voluntários para participar do projeto. O principal desafio visado é a mudança cultural, já que o relacionamento entre os dois atores envolvidos sempre foi marcado pela

⁴⁸⁸ Além dos programas paulista e porto-alegrense, foi recentemente publicada a Portaria nº 511, de 19 de fevereiro de 2025, da Receita Federal do Brasil. Apesar de não se tratar de tributação sobre o consumo, inaugura interessantes disposições para a Administração Tributária, incorporando uma filosofia responsiva. O programa instituído é o “Receita Sintonia”, que classifica contribuintes em categorias, de acordo com seu grau de conformidade, e concede os seguintes benefícios à categoria A+: prioridade na análise de pedidos de restituição, ressarcimento ou reembolso de tributos administrados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil; na prestação de serviços de atendimento pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil; e na participação, mediante solicitação, em seminários, capacitações e fóruns consultivos promovidos pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, cf. Portaria nº 511, de 2025. Disponível em <https://normasinternet2.receita.fazenda.gov.br/#/consulta/externa/142966>. Acesso em 13 abr. 2025.

desconfiança mútua, na qual o ente público age com coerção e punição, enquanto o particular buscar formas de sonegar e evitar o pagamento dos tributos⁴⁸⁹.

Em estudo recente, o programa foi avaliado à luz das diretrizes preconizadas pela OCDE para a avaliação de programas de conformidade. Os resultados demonstraram que os fluxos de trabalho cooperativo funcionam de acordo com o previsto, excetuando-se a análise cooperativa de questões fiscais trazidas pelos contribuintes, por não ter sido mencionada a divulgação de questões controversas⁴⁹⁰ ou de planos fiscais sensíveis por iniciativa das empresas participantes. O estudo também demonstrou que, muito embora os fluxos de trabalho operem bem, é possível promover melhoras; esse é um ponto importante a ser considerado, uma vez que o teste de procedimentos é uma etapa prévia à implementação do piloto e teve como objetivo validar o desenho e a construção do programa⁴⁹¹.

Para os fins da construção de instrumentos normativos municipais capazes de promoverem a aproximação entre Administração e administrados, importa adaptar os princípios do programa às próprias competências constitucionais legislativas e administrativas: dentro do escopo do ISSQN e, futuramente, do IBS, os instrumentos normativos aptos a aproximarem as empresas do Fisco devem prestar-se, essencialmente, a lançar luz sobre as atividades operacionais, das quais deriva a receita bruta (de serviços ou de operações com mercadorias, regra geral), proposta de menor complexidade do que o *full disclosure* buscado pelas Administrações competentes para tributar a renda.

4.5.2 Comunicação direta Fisco-contribuinte: Nudging

Além dos instrumentos reputacionais ligados diretamente às empresas contribuintes, há, na literatura da economia comportamental, também o uso de *nudges* direcionados à comunicação direta consigo ou com os seus consumidores. Na presente seção, analisam-se brevemente, quanto

⁴⁸⁹ SÁ, F. A. B. A. de. **Promovendo a conformidade cooperativa fiscal: resultados preliminares de uma experiência piloto**. Mestrado Profissional em Administração Pública - FGV, Rio de Janeiro, 2025. Disponível em: <https://hdl.handle.net/10438/36506>. Acesso em: 8 abr. 2025.p. 20.

⁴⁹⁰ Essa divulgação (ou abertura) é um dos pontos buscados pelos atores estatais em programas de conformidade, e é referida pelo conceito de *disclosure*, sendo o *full disclosure* a transparência capaz de assegurar à autoridade tributária um controle razoável de riscos, cuja importância revela-se na criação de estruturas dedicadas a esse controle em diversos países. V., a respeito, OECD (org.). **Co-operative Compliance: A Framework: From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance**. Paris: OECD Publishing, 2013. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264200852-en>. p. 58.

⁴⁹¹ SÁ, 2025, p. 47.

à possibilidade jurídica e à efetividade esperada, alguns dos princípios formulados em decorrência de experiências concretas no uso desse tipo de instrumento⁴⁹².

Analisaram-se os resultados de pesquisa tendo como objeto mensagens enviadas aos contribuintes inadimplentes de IPTU no intervalo de 2017 a 2019, em São Paulo-SP, dentro de um programa de utilização de conhecimentos em economia comportamental para melhorar o desenho de serviços públicos. Foram adotados cinco modelos distintos de mensagens, cada qual acentuando um aspecto de comunicação: a simplificação de linguagem e estrutura; o apelo à norma social; uma abordagem alarmista e ameaçadora; a explicitação das consequências negativas da inadimplência; e o foco nos elementos visuais (estilo fluxograma)⁴⁹³.

A mensagem que retornou impactos mais expressivos foi a quarta, cujo teor objetivava aumentar a percepção sobre os custos da inadimplência⁴⁹⁴. É necessário ter em conta, entretanto, que o teor da comunicação pode gerar efeitos distintos, dependendo do público ao qual dirigida.

Já no âmbito da administração tributária estadual, foi submetido a estudo o programa “Contribuinte Pai d’Égua”, promovido pela Secretaria de Fazenda do Estado do Ceará. Formaram-se três grupos: o de controle, que não recebeu mensagens; o que recebeu mensagens de conteúdo “positivo”, com uma linguagem amistosa, de incentivo; e o que recebeu mensagens com tons “alarmistas”, informando sobre as consequências legais da não conformidade⁴⁹⁵. Como resultado, concluiu-se que os efeitos dos *nudges* positivos não foram relevantes, enquanto aqueles

⁴⁹² A título de exemplo, vejam-se alguns dos princípios-chave de insights comportamentais utilizados regularmente pela administração tributária nacional da Austrália (Australian Taxation Office): tornar fácil projetar processos, sistemas e abordagens de engajamento que minimizem o esforço dos contribuintes para cumprir suas obrigações; fornecer certeza sobre os processos, prazos e como cumprir as obrigações; direcionar a abordagem e personalizar as mensagens; oferecer transparência sobre o que se sabe e o que está sendo feito; enfatizar o custo de não agir; fornecer lembretes de planejamento e limitar o tamanho do conteúdo para gerenciar os limites cognitivos; usar normas sociais e classificações para incentivar os comportamentos corretos; destacar a contribuição que o pagamento de impostos e contribuições previdenciárias traz para a comunidade; e usar layouts, designs e cores melhores para destacar mensagens-chave. V. AUSTRALIAN GOVERNMENT. **How we help and influence taxpayers**. [S. l.], 2025. Disponível em: <https://www.ato.gov.au/about-ato/managing-the-tax-and-super-system/how-we-help-and-influence-taxpayers#ato-Behaviouralinsights>. Acesso em: 15 abr. 2025.

⁴⁹³ CASTRO, M. L. de; MARQUES, A. F. O Fisco influencer: uma análise da relação Fisco-contribuinte à luz da Economia Comportamental. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, [s. l.], v. 156, [s. d.]. Disponível em: <https://rtrib.abdt.org.br/index.php/rftp/article/view/633>. Acesso em: 8 abr. 2025.p. 164. Foram utilizados grupos de controle para isolar as relações de causa e efeito das cartas. O total de cidadãos participantes foi de 15.348. O aumento de arrecadação atribuído ao efeito da quarta carta considerou-se expressivo: 8,4% sobre a dívida de IPTU daquele período (R\$ 953.159,00).

⁴⁹⁴ O texto enquadrava a opção do não pagamento como a “pior escolha” para ambos os lados, usando a frase: “Ninguém quer que isso aconteça: nem você, nem a Prefeitura”, cf. *Ibid.*, p. 165.

⁴⁹⁵ FEITOSA, R. C. **Análise exploratória dos impactos de nudges fiscais nos indicadores de conformidade tributária do Programa Contribuinte Pai D’égua**. Fortaleza, 2024. Disponível em: <http://repositorio.ufc.br/handle/riufc/77450>. Acesso em: 12 abr. 2025.p. 11.

“alarmistas” obtiveram melhores números. Apontou-se, também, que a disposição do contribuinte em acessar o ambiente de comunicação (no caso, o domicílio tributário eletrônico – DT-e) teve peso maior que o próprio teor da comunicação enviada⁴⁹⁶.

Em pesquisa conduzida no âmbito federal, listaram-se diversos vieses cognitivos comumente relacionados aos processos de tomada de decisão motivados por heurísticas (espécie de “atalhos mentais”, de caráter subjetivo), propondo-se um RCT (experimento controlado randomizado) para aferir a efetividade de estratégias de *nudging* em mensagens direcionadas a contribuintes de imposto de renda (pessoa física). Foram utilizados três grupos: um de controle, um com mensagens de estímulo positivo e outro de estímulo negativo (consequências da não conformidade). Os resultados mostraram o aumento do grau de conformidade em ambas as modalidades, com vantagem para os estímulos negativos (*deterrence*)⁴⁹⁷.

Cremos serem de valia tais experiências – tanto internacionais quanto federais e estaduais – para os formuladores de políticas municipais: na elaboração de instrumentos jurídicos instituidores de programas semelhantes, podem-se usar categorias como as diferentes formas de redação das mensagens, os instrumentos de facilitação de compreensão e demais ferramentas comunicativas que sofrem variações quanto a diversos fatores, mas que não dependem, essencialmente, do tributo cuja conformidade está se buscando incrementar. Assim, outras variáveis, como aquelas ligadas ao público alvo específico, assumem importância mais destacada nos dispositivos normativos que criam e regulam tais programas, bem como as inúmeras interações entre a cultura local e as geralmente pouco populares imposições da legislação tributária.

Sem embargo, o uso dos *nudges* ou quaisquer outros instrumentos tendentes a induzir comportamentos podem suscitar questionamentos de legitimidade e eticidade: a literatura crítica do paternalismo libertário traz exemplos desse tipo de abordagem.

⁴⁹⁶ *Ibid.*, p. 47. O autor menciona que os resultados são consistentes com o trabalho de meta-análise feito em 2019 pelo Instituto ZEW (Alemanha): *nudges* de dissuasão (*deterrence*) são geralmente mais eficazes que lembretes ou apelos morais; além disso, todos eles apresentam resultados numéricos relativamente pouco expressivos no contexto da melhora de conformidade em geral. Nada obstante, mesmo percentuais pequenos de incremento em conformidade podem resultar em valores relevantes de arrecadação tributária, motivo pelo qual seu estudo permanece válido. V. ANTINYAN, A.; ASATRYAN, Z. **Nudging for Tax Compliance: A Meta-Analysis**. ZEW, 2024. Disponível em: <https://ftp.zew.de/pub/zew-docs/dp/dp19055.pdf>. Acesso em: 15 abr. 2025.p. 2.

⁴⁹⁷ KISHI, L. H. **Impacto da aplicação de nudges na estratégia de cobrança de Imposto sobre a Renda de Pessoas Físicas – IRPF**. 2024. - FGV, Rio de Janeiro, 2024. Disponível em: <https://hdl.handle.net/10438/35584>. Acesso em: 8 abr. 2025.p. 71. Importa ressaltar que, estatisticamente, os números não geraram conclusões relevantes, o que se deu pelo tamanho reduzido da amostra; outros RCT citados na revisão de literatura, no entanto, obtiveram grau maior de representatividade, cf. *Ibid.*, p. 72–73.

A crítica defende que – de maneira geral, e não especificamente referindo-se a *nudges* para a conformidade tributária –, por detrás das condutas estatais tidas como “empurrões”, subjaz a premissa de que o particular não tem autonomia suficiente para tomar decisões racionais por si mesmo⁴⁹⁸, e que o estudo da economia comportamental não tem a capacidade de analisar o espectro de longo prazo das decisões humanas, marcada por uma intencionalidade não aferível no curto prazo; ela é, portanto, tratada de maneira inexata pelos aplicadores de *nudges*, que promovem uma espécie de cientificismo político e acabam por subestimar a autonomia pessoal, que garante e dá fundamento às intenções de comportamentos dos indivíduos⁴⁹⁹.

Na nossa avaliação, tal posicionamento, muito embora introduza preocupações razoáveis com o exercício da liberdade e com a busca por autoafirmação, não aponta para vulnerabilidades relevantes no contexto específico do *nudging* tributário; afinal, o destinatário do *nudging* conhece não só a intenção do formulador das comunicações – o próprio ente estatal, que deseja manifestamente a cooperação dos particulares com a consecução dos objetivos previstos na norma – como compreende com clareza que as opções e incentivos que lhe são dados representam, sobretudo, uma alternativa a uma conduta sancionatória⁵⁰⁰ – e, portanto, mais dura e menos desejável – que o ente poderia adotar. Torna-se, então, uma espécie de oferta, que será avaliada pelo particular em vista da atratividade dos benefícios possíveis e da combinação entre as probabilidades de concretizarem-se as sanções e a gravidade de seus possíveis efeitos.

O perigo, então, reside na possibilidade de o ente, em nome da indução de comportamentos desejáveis em termos de conformidade tributária, ferir os princípios constitucionais e legais a que todos estão igualmente submetidos, estabelecendo, em programas de conformidade, distinções entre contribuintes mais ou menos cooperativos que cheguem ou a remitir-lhes obrigações inegociáveis ou a impor-lhes sanções exageradas e por isso ilegais (como, *e.g.*, aplicar ou não lançamentos tributários a contribuintes que, portando classificações distintas em rankings de conformidade, pratiquem idêntica conduta). O uso dos *nudges*, portanto, encontra-se, a nosso ver, assentado em um componente da filosofia de conformidade relativamente menos

⁴⁹⁸ WHITEHEAD, M. *et al.* **Neoliberalism: Behavioural Government in the Twenty-First Century**. 1. ed. Abingdon, Oxon ; New York, NY : Routledge, 2017.: Routledge, 2017. (Economics in the real world). Disponível em: <https://doi.org/10.4324/9781315684772>. Acesso em: 17 abr. 2025.p. 87.

⁴⁹⁹ *Ibid.*, p. 88.

⁵⁰⁰ Como visto no Capítulo 1, o Estado e o Direito, historicamente, tornaram-se progressivamente mais receptivos a uma atuação normativa tendente a positivar propósitos finalísticos, alcançáveis mediante o uso de normas de caráter promocional – ainda que o sistema como um todo não possa prescindir da norma positiva sancionadora, como ferramenta de discriminação objetiva das fronteiras entre lícito e ilícito. V. BOBBIO, 2007, p. 15.

exposto às possibilidades de ofensa aos princípios de observância obrigatória pelas administrações tributárias, e sua aplicação, por si só considerada, não fere o ordenamento jurídico em qualquer de seus aspectos.

4.5.3 Comunicação social Fisco-contribuinte: estratégias

A dinâmica na relação de comunicação entre a Administração tributária e o público que se deseja ver cooperativo (contribuintes e/ou consumidores) não depende somente das estratégias de diálogo direto; há evidências no sentido de que o grau de percepção de justiça coletiva e o sentimento de pertença a grupos desempenhem papel relevante na disposição dos indivíduos e empresas a serem cooperativos, para além dos modelos clássicos, centrados unicamente na percepção de maximização do bem-estar individual⁵⁰¹.

Michael Wenzel enxerga três âmbitos de justiça nas quais transitam as percepções que geram predisposições a cooperar mais ou menos: distributivo, procedimental e retributivo. Essas dimensões compreendem, respectivamente e em resumo, a percepção de proporção entre o que é pago e o benefício oferecido pelo Estado; a transparência, os custos de conformidade, a qualidade no tratamento, e a possibilidade de o contribuinte ser ouvido; e a percepção de proporcionalidade na aplicação de penalidades e de auditorias⁵⁰². Esses fatores apontam para a necessidade de atenção, por parte do ente (no caso, municipal) tributante, aos aspectos de simplificação da emissão de notas fiscais e da qualidade no atendimento, além da proporcionalidade na execução de auditorias sobre omissões de receitas e suas (possíveis) penalidades decorrentes. Nesses casos, os instrumentos infralegais – que, costumeiramente, compõem este nível normativo – devem harmonizar-se com todas as disposições constitucionais relativas às garantias individuais, bem como aos construtos principiológicos refletidos nas legislações complementar e municipal.

Quanto à percepção de natureza distributiva, aplica-se menos a uma análise propriamente jurídica, pois depende do somatório de percepções acerca de como o dinheiro arrecadado pelos

⁵⁰¹ WENZEL, M. Tax Compliance and the Psychology of Justice: Mapping the Field. *Em*: BRAITHWAITE, V. **Taxing Democracy**. London: Ashgate Publishing Ltd, 2002. p. 312. p. 41–43. O autor segrega, ainda, os âmbitos individual, grupal e societal, com diferentes implicações às disposições para cooperar. É importante ressaltar que, embora a pesquisa seja voltada para impostos sobre a renda, as conclusões não diferem muito daquelas aplicáveis a impostos sobre consumo, já que os critérios apontados como relevantes aplicam-se facilmente às questões próprias desse tipo de imposto, especialmente a emissão de notas fiscais (que revelam e registram a existência dos fatos geradores).

⁵⁰² *Ibid.*, p. 49–58.

tributos é gasto no investimento geral do município. Insere-se, portanto, em uma dimensão administrativa, pois depende não só do real e efetivo controle de qualidade do gasto público, mas também da condução adequada da publicização dos resultados obtidos – ressalvados os limites legais de uso de propaganda pelos entes públicos.

James Alm, em publicação recente, aborda a questão de maneira semelhante, lançando foco sobre os fatores não econômicos que também modulam a disposição a cooperar, tais como “justiça, altruísmo, reciprocidade, empatia, simpatia, confiança, culpa e vergonha”⁵⁰³. Uma contribuição relevante para o resultado comportamental do indivíduo em relação a suas obrigações tributárias reside sobre uma espécie de avaliação comparativa entre si mesmo e seus pares; nesse contexto, entenda-se o(s) grupo(s) do(s) qual(is) sente-se parte legítima, e cuja aprovação recíproca ganha relevo, considerados os fatores emotivos e afetivos que influenciam essas decisões⁵⁰⁴.

Dentro desse contexto, Alm defende que o uso de influenciadores digitais pode e deve ser instrumentalizado para investir no aumento da taxa de conformidade tributária. Esse tipo de atuação pela internet é capaz de criar nos consumidores de conteúdo uma sensação de “amizade virtual”, oriunda principalmente do compartilhamento de fatos do cotidiano e ancorada em uma relação – suposta – de certa intimidade, que faz o influenciador parecer mais confiável e autêntico do que uma celebridade “comum”⁵⁰⁵.

Para os fins de criação de uma relação de confiança, o autor considera mais adequados os chamados “microinfluenciadores”, que detêm entre dez mil e cem mil seguidores, precisamente por serem costumeiramente vistos como mais autênticos que os maiores, ainda que tenham menos alcance⁵⁰⁶. Alm defende que, embora as pesquisas sobre seu uso para fins de conformidade ainda sejam muito recentes para garantir o efeito indutor para além de decisões de consumo, considera útil listar algumas constatações para o planejamento de campanhas desse gênero: i) o senso de proximidade criado com os influenciadores molda comportamentos dos consumidores⁵⁰⁷; ii) um

⁵⁰³ ALM, J.; SOLED, J. A.; THOMAS, K. D. **Tax Compliance, Social Norms, and Influencers**. Working Papers 2413, Tulane University, Department of Economics, 2024. Disponível em: <https://ideas.repec.org/p/tul/wpaper/2413.html>. Acesso em: 20 fev. 2025.p. 16.

⁵⁰⁴ *Ibid.*, p. 3.

⁵⁰⁵ *Ibid.*, p. 23.

⁵⁰⁶ *Ibid.*, p. 22.

⁵⁰⁷ Interessa distinguir que a palavra “consumidores” refere-se às finalidades comuns dos influenciadores (estimular consumo). No entanto, pode ser entendida também como “consumidores de conteúdo”: este último não precisa, definitivamente, guardar teor puramente comercial, podendo servir aos propósitos sociais que se pretendem alcançar mediante a promoção de comportamentos cooperativos com a política tributária, como a exigência/emissão de notas fiscais.

microinfluenciador pode ser mais efetivo para o sucesso de uma campanha; iii) recomendações percebidas como coerentes com o perfil do influenciador são mais bem recebidas; iv) os influenciadores especializados em algum assunto possuem mais autoridade sobre seus seguidores; e v) quando as mensagens envolvem assuntos educativos e soluções concretas, é possível que influenciadores tenham sucesso em induzir comportamentos além daqueles próprios do consumo.

Eventual iniciativa pública nesse sentido precisaria seguir o caminho institucional de transparência típico de contratações comuns, baseado em instrumento normativo capaz de assegurar os propósitos e condições do uso dessa categoria de profissionais com o mesmo grau de formalidade que se espera de iniciativas já conhecidas. Tal possibilidade reforça a premência da existência de um programa de conformidade administrativa e juridicamente bem desenhado, de forma que os recursos empregados (como possíveis influenciadores) estivessem – lado a lado com estratégias de *nudging*, campanhas de sorteios e rankings de cooperação, entre outras iniciativas – integrados à norma instituidora, guardando coerência e transparência com os propósitos políticos e sociais da indução de comportamentos.

4.5.4 Outra breve e necessária síntese

O somatório de fenômenos, constatações e iniciativas descritos nesta seção fazem parte não de uma dada estratégia particular, porém de uma filosofia de conformidade que se manifesta por meio de instrumentos distintos, porém orientados de maneira organizada e em harmonia com a busca pelo bem comum.

Dentro desse enquadramento, julgamos prudente a adoção de instrumentos normativos que deem conta de fornecer ao ente federado alguns instrumentos de amplitude funcional, capazes de convidar consumidores e contribuintes a interessarem-se por compartilhar uma experiência coletiva mais participativa, o que oportuniza um substrato favorável à conformidade tributária.

Além dos projetos de lei objetivando estabelecer programas de conformidade abrangentes, com o máximo possível – dentro da realidade de cada ente – de ferramentas, importa também estabelecer planejamentos para orientar projetos piloto⁵⁰⁸, tornando possível o controle e a validação de resultados, que geram melhorias nos programas e subsidiam decisões mais

⁵⁰⁸ Nesse aspecto, interessa desenvolver projetos de RCT (experimento controlado randomizado), podendo-se propor parcerias com instituições de pesquisa, como universidades.

conscientes a respeito de ações futuras. Programas de *nudging*, sorteios, créditos, *cashback* e benefícios para contribuintes bem classificados, além de estratégias de comunicação social bem planejadas são elementos que, alicerçados em instrumentos normativos construídos em harmonia com os princípios legais e constitucionais, serão capazes de levar as administrações tributárias a patamares certamente insuspeitados até então.

Pari passu com os instrumentos normativos, julgamos estar as pesquisas capazes de identificar motivações de não conformidade para administradores de empresas, preferencialmente no setor de serviços (e, posteriormente, nos demais segmentos, como comércio e indústria, visando o IBS). O ente público pode tornar-se também um *locus* de pesquisa, fonte de investigações científicas na área de Administração, Economia e Direito – especialmente quando respaldado por instituições acadêmicas dedicadas ao ofício. A sistematização e a democratização das experiências adquiridas fazem parte desse esforço acadêmico, cujos reflexos positivos aproveitam a diversos entes, dadas as condições tecnológicas e informacionais profundamente favoráveis de que dispõem, próprias da modernidade.

5 CONCLUSÕES

O trabalho de pesquisa que ora se apresenta pode ser retratado de forma concisa a partir de algumas conclusões, distribuídas em três planos: os conceitos basilares, a leitura dos dispositivos escolhidos da reforma tributária e as prescrições dirigidas aos municípios como alternativas válidas.

Tendo sido estruturada sobre um capítulo introdutório – cujas balizas conceituais dão tom e sentido às constatações dos dois seguintes – podem-se enumerar algumas de suas conclusões, todas relacionadas aos efeitos que a reforma tributária sobre o consumo veiculada pela Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023 sinaliza gerar na dinâmica financeira e tributárias dos entes subnacionais – especialmente, para os fins desta pesquisa, sobre os municípios.

A presente reforma tributária ousou apresentar um imposto sobre consumo (irmão gêmeo de uma contribuição federal) de competência compartilhada entre estados e municípios. Apostou também em uma arquitetura mais próxima de conferir neutralidade econômica às suas operações, com vistas a privilegiar a eficiência alocativa, bem como um instrumento de justiça distributiva baseado na focalização social: o *cashback*. Nada obstante, não conseguiu desvencilhar-se de regimes de alíquotas reduzidas e de restrições à apropriação de créditos oriundos de operações isentas, medidas de importância política e fiscal, consideradas necessárias mesmo não aproveitando àquele nobre propósito.

No campo onde a política toca mais intensamente a tributação, inaugurou uma nova dinâmica de autonomia federativa, baseada muito mais na concretude da disponibilidade financeira do que no apego à estanqueidade de competências tributárias tradicionais, pelo que recebeu críticas e elogios. Promoveu, também, um inédito deslocamento no eixo de atuação estatal para a promoção de comportamentos e a intervenção sobre o domínio econômico: se hoje municípios e estados editam normas tributárias indutoras sobre o ISS e o ICMS, o Brasil pós-IBS já não verá esse tipo de incentivo, pois vedado expressamente pelo novo texto constitucional. Será vivida, então, a era dos programas baseados em subvenções diretas (estudados com mais detalhe no Capítulo 4), substitutos considerados naturais para esses instrumentos com expectativa de vida curta e de fim marcado.

A partir da leitura sobre as consequências dessas novidades normativas para a vida tributária dos entes subnacionais pode-se extrair que, malgrado os detalhados planos de

compensações e transferências da EC 132/23 tenham solidez, a efetividade de sua implementação dependerá em boa parte da saúde financeira da União – responsável pelos saldos dos fundos constitucionais que exercem papel de garantes da autonomia de investimento dos entes subnacionais; e que a intensidade atual da guerra fiscal no consumo – ainda que essa ostente traços particulares para cada tributo – será substancialmente amenizada, ressaltando-se talvez alguma possibilidade de surgir uma competição federativa entre municípios (para instituírem alíquotas mais baixas de IBS). Afora isso, a simplificação das exigências de conformidade (sob a óptica do contribuinte) e o inegável aprimoramento da aplicação do princípio da neutralidade tendem a entregar ao país um sistema tributário mais eficiente e capaz de promover crescimento real no produto agregado.

Numa chave mais jurídica e, em seu desdobramento – muito embora não seja esse o escopo principal da pesquisa – focalizando a autonomia federativa, essa não nos parece em risco: afinal, ainda que haja alguns estados e municípios que registrem estimativas de perdas em arrecadação, os mecanismos de compensação previstos são bem estruturados e dão cobertura aos entes até o ano de 2097. Ressalve-se aqui, porém, que a reforma não é, naturalmente, imune a choques exógenos, pelo que seu sucesso somente se confirmará em cenários de relativa estabilidade e crescimento econômico, como exibido no terceiro capítulo do trabalho. E, em sendo possível – como nos parece ser – uma leitura juridicamente pragmática da autonomia federativa municipal, calcada mais na disponibilidade efetiva de recursos do que na fixação conceitual de competências tributárias, ter-se-ia por resultado uma federação até mais saudável e robusta do que a atual, capaz de mitigar alguns efeitos de externalidades negativas e promover a justiça distributiva de maneira mais efetiva do que se observa hodiernamente.

É forçoso compreender, no entanto, um ponto nodal: o jurista que pretenda emitir juízos de qualidade sobre a questão necessitará superar o apego aos enrijecidos argumentos alimentados pela defesa da “liberdade” de os entes subnacionais gerirem seus principais tributos com poderes quase absolutos – incluindo a absurda faculdade de não instituí-los, ou de fazê-lo com efeitos virtualmente inócuos ou irrelevantes.

Ao adentrar o campo das perspectivas concretas para os municípios exercerem a indução de comportamentos e a intervenção sobre o domínio econômico num contexto de ausência de liberdade para a concessão de incentivos fiscais na tributação sobre o consumo, ingressa-se, inevitavelmente, em uma chave não somente diagnóstica – que até então havia dado o tom principal

da pesquisa – mas agora também de caráter prescritivo: o quarto e último capítulo do trabalho apresenta possibilidades de adoção de instrumentos jurídicos e administrativos que acreditamos capazes de dar conta de restaurar (ou até aprimorar) o *status quo* até então pacífico e doravante aparentemente perdido.

Apontam-se, então, possibilidades para os tributos sobre o patrimônio: quanto ao IPTU, o investimento e aprimoramento das normas relativas à promoção da preservação ambiental e de investimentos sustentáveis, baseadas no exercício da função promocional do Direito e em normas indutoras calcadas em renúncias no valor do imposto; para o ITBI – atualmente, quase não utilizado em uma chave extrafiscal – alguns cenários possíveis para normas indutoras baseadas em critérios harmonizáveis com os princípios constitucionais, como a discriminação por perfis familiares mais vulneráveis (a depender das guinadas no contexto jurisprudencial nacional nos próximos anos).

Visualizando aquela que consideramos a pedra angular das perspectivas de atuação municipal no cenário ora estudado, surge o uso das subvenções diretas (econômicas) em substituição a todos os usos que hoje se alcançam mediante a concessão de incentivos fiscais em tributação sobre o consumo (fala-se aqui, especificamente, do ISS, embora as conclusões sejam facilmente extrapoláveis para o ICMS, em seu âmbito).

Inicia-se esse esforço com a defesa do papel do Estado como promotor de desenvolvimento, e não apenas como árbitro distante, preso a uma função regulatória meramente negativa: enxerga-se a concretização da busca pela redução das desigualdades regionais como um propósito real, exigível e acessível mediante a participação efetiva de todos os níveis de entes federativos.

No âmbito do controle e avaliação de resultados, são examinadas prescrições técnicas, alinhadas com a literatura mais avançada em termos de boas práticas em avaliação e controle de políticas públicas e suas despesas com subvenções econômicas, inclusive de origem internacional. Traçam-se algumas consequências de cariz jurídico, ficando clara a conclusão sobre a importância do investimento municipal, para o exercício do novo sistema tributário, de uma normatização legislativa atualizada e eficiente, de forma a dotar os municípios de capacidades administrativas e indutoras que atualmente, na maior parte das vezes, não possuem, sob pena de prejudicar-se a efetividade de práticas que, embora altamente desejáveis, não façam parte do ordenamento jurídico impositivo.

Conclui-se ainda haver um horizonte amplo quanto às possibilidades de apropriação de experiências e práticas internacionais, bem como de suas disposições normativas – com a firme ressalva da fulcral necessidade de sua correta interpretação e adaptação ao ordenamento jurídico nacional e local, para que não se incorra em uma espécie de emulação inconsequente e, no mínimo, irrelevante – senão funesta – para o atingimento dos objetivos ora propostos. Nesse sentido, viu-se que as subvenções econômicas podem e devem sofrer um controle detalhado, com recursos humanos dedicados a essa função em nível profissional.

O caso específico das subvenções para pesquisa e desenvolvimento foi tratado com um diferencial relevante para seu uso: o potencial de fomento à pesquisa de longo prazo, especialmente quando de pouco interesse ao setor privado, já que, em comparação com os incentivos fiscais, as subvenções apresentaram-se mais eficazes na criação de conhecimento na qualidade de bem público global. São, portanto, de importância capital e devem receber atenção dos formuladores de políticas de incentivos e das normas que lhes forem correlatas.

Julgamos necessário registrar que, nesse tema, inseriu-se uma prescrição estrita, levando em consideração tudo o que fora até então apresentado: a pronta revogação (dentro dos limites do politicamente possível) dos atuais incentivos fiscais na tributação sobre o consumo, com a finalidade de reduzir-se a distorção causada pela renúncia de receita nas métricas de arrecadação que serão usadas como parâmetro para a distribuição federativa do produto do IBS por mais de cinquenta anos, a contar de hoje. Quer se modifiquem esses incentivos para alocá-los em programas de subvenções diretas, quer sejam definitivamente revogados, importa que a receita tributária seja contabilizada sem renúncias – buscando-se o efeito via programas de estímulo (caso se queira mantê-lo) com despesas orçamentárias, e não via gasto tributário.

A sequência final do capítulo apresenta as vantagens de adotarem-se instrumentos normativos orientados ao estabelecimento de programas de conformidade tributária, bem como de comunicação com o contribuinte e com o cidadão (consumidor), focados não apenas nos benefícios financeiros, mas também nos componentes comportamentais e sociais da propensão a adotar um comportamento conforme. É importante divisar esse objeto de estudo também pelo fato de que os programas atuais de conformidade são financiados, ao menos parcialmente, com o produto de renúncias de ISS e ICMS. Conclui-se, ainda, pela validade do uso de *nudges* na comunicação direta com as partes interessadas e em estratégias inovadoras na comunicação social, como os

influenciadores digitais, na construção de uma educação fiscal compreensiva e capilarizada pela internet.

Encerra-se este trabalho de pesquisa, portanto, com a constatação de que não há limites às possibilidades intelectuais humanas quando se trata de superar obstáculos inéditos: os desafios e dificuldades possivelmente impostos pela reforma tributária ora estudada servem-nos, na realidade, de ponto de partida para a construção de um estado de coisas mais avançado e eficiente, tanto jurídica como administrativamente.

Cabe, ainda, realizar um exame quanto à hipótese e ao objetivo geral levantados para responder à pergunta de pesquisa lançada na Introdução deste trabalho: de fato, os municípios precisarão encontrar alternativas normativas para exercer as funções indutoras hoje alcançadas por incentivos fiscais sobre o consumo, na era pós-IBS.

Creemos também ter ficado satisfatoriamente demonstrado – por meio do último capítulo, sobretudo – por que meios e em que medida poderá ser exercida a indução de comportamentos por meio das normas tributárias indutoras e suas alternativas, no âmbito municipal, após a proibição de concessão de incentivos fiscais nos tributos sobre o consumo, pela Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023. Despontam então como linhas de ação: o investimento de esforços no aprimoramento do uso de benefícios fiscais para os tributos patrimoniais, de forma mais inteligente e planejada, dentro dos limites de suas aptidões extrafiscais; a utilização das subvenções econômicas diretas (instrumentos promissores, embora demandem esforço considerável para o seu desenvolvimento, visto que poucos entes atualmente dispõem de ferramentas normativas bem construídas nesse âmbito); e programas de conformidade tributária e outras medidas relacionadas ao estudo da Economia Comportamental, harmonizadas às demais ferramentas e bem incorporadas aos ordenamentos jurídicos dos entes subnacionais, capazes de induzir comportamentos de conformidade com grande eficácia.

Parece-nos, portanto, que, mesmo sem ter sido o escopo da pesquisa a eleição de nenhum município específico como foco, aqueles que puserem em prática as prescrições veiculadas e descritas no último capítulo terão chances ampliadas de assimilar essa transição tão radical e disruptiva que a EC 132/23 promoveu e continuará promovendo, dados os seus desdobramentos.

Como possibilidades futuras decorrentes da presente pesquisa, apontam-se: o aprofundamento na discriminação de necessidades regionais e locais, especialmente em termos de instrumentos normativos vocacionados para a construção das figuras jurídicas destacadas ao longo

do trabalho (como benefícios de IPTU sustentável, programas de subvenções diretas, programas de conformidade tributária e de comunicação com o contribuinte); o detalhamento de impactos locais de perdas em volume de benefícios fiscais atualmente concedidos via ISS/ICMS, para um dimensionamento e focalização mais precisos de programas de subvenções econômicas (poderia ser recomendável, nesse contexto, o modelo de estudo de caso, para melhor especificação); e a incorporação de estudos sobre desigualdade econômica aos efeitos da reforma – não apenas no âmbito dos incentivos fiscais e normas indutoras em geral, mas também quanto ao seu possível caráter regressivo e seus efeitos nos indicadores de desenvolvimento econômico e social.

REFERÊNCIAS

ABSHARI, Z. *et al.* Progressive Taxation versus Progressive Targeted Transfers in the Design of a Sustainable Value Added Tax System. **Sustainability**, [s. l.], v. 13, n. 20, p. 11165, 2021. Disponível em: <https://doi.org/10.3390/su132011165>. Acesso em: 12 dez. 2024.

AFONSO, J. R. *et al.* Guerra fiscal do ICMS: Organizar o desembarque. **Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário**, [s. l.], v. 12, n. 1 Jan/Jun, p. 416–443, 2017. Disponível em: <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/rdiet/article/view/8236>. Acesso em: 20 jan. 2025.

AFONSO, J. R. Federalismo Fiscal Brasileiro: uma visão atualizada. **Caderno Virtual**, [s. l.], v. 1, n. 34, 2016. Disponível em: <https://www.portaldeperiodicos.idp.edu.br/cadernovirtual/article/view/2727>. Acesso em: 29 mar. 2025.

ALM, J.; SOLED, J. A.; THOMAS, K. D. **Tax Compliance, Social Norms, and Influencers**. Working Papers 2413, Tulane University, Department of Economics, 2024. Disponível em: <https://ideas.repec.org/p/tul/wpaper/2413.html>. Acesso em: 20 fev. 2025.

ALLEGRETTI, I. **A definição jurídica de renúncia de receita**. 277 f. 2022. Tese (Doutorado - Programa de Pós-Graduação em Direito Econômico, Financeiro e Tributário) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2022.

ALVES PORTELLA, A.; GUIMARÃES DUARTE, I.; AZEVEDO, T. C. Tributação ecológica municipal: análise dos incentivos fiscais do imposto sobre serviços (ISS) nos municípios brasileiros. **Veredas do Direito “Direito Ambiental e Desenvolvimento Sustentável**, [s. l.], v. 21, p. e212589, 2024. Disponível em: <https://doi.org/10.18623/rvd.v21.2589>. Acesso em: 29 jan. 2025.

ANTINYAN, A.; ASATRYAN, Z. **Nudging for Tax Compliance: A Meta-Analysis**. ZEW, , 2024. Disponível em: <https://ftp.zew.de/pub/zew-docs/dp/dp19055.pdf>. Acesso em: 15 abr. 2025.

ARDALAN, A. **Tax policy changes and market prices**. 112 f. 2020. Dissertação - Universidade de Siegen, Siegen, 2020.

ATIENZA, M.; MANERO, J. R. **Las piezas del derecho**. Barcelona: Ariel, 1996. (Ariel Derecho).

AUSTRALIAN GOVERNMENT. **How we help and influence taxpayers**. [S. l.], 2025. Disponível em: <https://www.ato.gov.au/about-ato/managing-the-tax-and-super-system/how-we-help-and-influence-taxpayers#ato-Behaviouralinsights>. Acesso em: 15 abr. 2025.

ÁVILA, H. IVA, **uma proposta inconstitucional | Exame**. [S. l.], 2018. Disponível em: <https://exame.com/colunistas/opiniaio/iva-uma-proposta-inconstitucional/>. Acesso em: 12 fev. 2025.

AYRES, I.; BRAITHWAITE, J. **Responsive Regulation: Transcending the Deregulation Debate (Oxford Socio-Legal Studies)**. New York/Oxford: Oxford University Press, 1992.

BALDWIN, R.; CAVE, M.; LODGE, M. (org.). **The Oxford Handbook of Regulation**. 1. ed. [S. l.]: Oxford University Press, 2010. Disponível em: <https://doi.org/10.1093/oxfordhb/9780199560219.001.0001>. Acesso em: 24 fev. 2025.

BARCELOS, A. P. de. Neoconstitucionalismo, Direitos fundamentais e controle das políticas públicas. **Revista de Direito Administrativo**, [s. l.], v. 240, p. 83–105, 2005. Disponível em: <https://doi.org/10.12660/rda.v240.2005.43620>. Acesso em: 8 abr. 2025.

BECKER, A. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4ªed. São Paulo: Noeses, 2007.

BENZARTI, Y. *et al.* What Goes Up May Not Come Down: Asymmetric Incidence of Value-Added Taxes. **Working Paper 23849, NATIONAL BUREAU OF ECONOMIC RESEARCH**, Cambridge, 2017. Disponível em: <http://www.nber.org/papers/w23849>. Acesso em 07 jan. 2025.

BERCOVICI, G. **Desigualdades Regionais, Estado e Constituição**. São Paulo: Max Limonad, 2003.

BERCOVICI, G.; MASSONETTO, L. F. A Constituição dirigente invertida: a blindagem da constituição financeira e a agonia da constituição econômica. **Separata de Boletim de Ciências Econômicas**, [s. l.], v. 49, p. 57–77, 2006. Disponível em: <https://repositorio.usp.br/item/001607198>. Acesso em: 21 fev. 2025

BOBBIO, N. **Da estrutura à função: novos estudos de teoria do direito**. Barueri: Manole, 2007.

BORGES, B. **Impactos macroeconômicos estimados da proposta de reforma tributária consubstanciada na PEC 45/2019**. CCiF, , 2020. Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/Nota_Tecnica_Reforma_PEC45_2019_VF.pdf. Acesso em: 7 fev. 2025.

BOWLES, S. **The Moral Economy: Why Good Incentives are No Substitute for Good Citizens**. New Haven and London: Yale University Press, 2016.

BRAITHWAITE, J. Responsive regulation and developing economies. **World Development**, [s. l.], v. 34, n. 5, p. 884–898, 2006. Disponível em: <https://doi.org/10.1016/j.worlddev.2005.04.021>. Acesso em: 26 fev. 2025

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em 29 nov. 2024.

BRASIL. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Referencial de controle de políticas públicas**. Brasília: TCU, 2020.

CABRAL, I.; FRANÇA, V. A utilização de normas tributárias indutoras para a concretização do princípio constitucional da redução das desigualdades sociais e regionais. *Em: Regulação econômica e proteção dos direitos humanos: um enfoque sob a ótica do direito econômico*. Fortaleza: Fundação Konrad Adenauer, 2008. p. 207–232.

CAMPILONGO, P. Operações com bens imóveis – calibração das alíquotas do IBS/CBS em face da seletividade e igualdade. *Em: SANTI, Eurico et al (org.). Nossa reforma tributária: análise da EC 132/23, do PLP 68/2024 (CBS/IBS) e do PLP 108/2024 (Comitê Gestor, contencioso do IBS, ITCMD e ITBI)*. São Paulo: Max Limonad, 2024.

CARVALHO, P. de B. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. São Paulo: Noeses, 2021.

CARVALHO, P. de B. **Direito tributário: linguagem e método**. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018.

CARVALHO, Daniel Melo Nunes de.; VIEIRA, Marco André Ramos. **O que as Padarias, Açougues e Restaurantes de Supermercados têm a ver com a Reforma Tributária? A não cumulatividade como ponto central da reforma do Sistema Tributário Nacional**. Brasília: Núcleo de Estudos e Pesquisas/ CONLEG/Senado, agosto 2023 (Texto para Discussão nº 319). Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/textos-para-discussao/td319>. Acesso em 5 dez. 2024.

CASA CIVIL DA PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. **Avaliação de políticas públicas: guia prático de análise ex ante**. Brasília-DF: IPEA, 2018.

CASA CIVIL DA PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. **Avaliação de políticas públicas: guia prático de análise ex post**. Brasília-DF: IPEA, 2018b. v. 2.

CASTRO, M. L. de; MARQUES, A. F. O Fisco influencer: uma análise da relação Fisco-contribuinte à luz da Economia Comportamental. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, [s. l.], v. 156, [s. d.]. Disponível em: <https://rtrib.abdt.org.br/index.php/rftp/article/view/633>. Acesso em: 8 abr. 2025.

CATARINO, J. R.; FERRAZ, D. Impostos extrafiscais ainda são imposto? Um excuro sobre a admissibilidade teórica da figura e seus limites. **Revista Jurídica Portucalense**, [s. l.], p. 46–71, 2022. Disponível em: <https://revistas.rcaap.pt/juridica/article/view/25776>. Acesso em: 27 set. 2024.

COOKE, L. **A unificação da tributação sobre o consumo e o pacto federativo brasileiro**. 2020. Dissertação - FGV, São Paulo, 2020. Disponível em: <https://hdl.handle.net/10438/30295>. Acesso em: 10 fev. 2025.

CORRÊA, B. K. N.; ALVES, N. S. A Interpretação Dentro e Fora da Moldura: o Pensamento Jurídico Hermenêutico de Kelsen e seus Desafios no Século XXI. **Revista Brasileira de Filosofia do Direito**, [s. l.], v. 1, n. 1, 2015. Disponível em: <https://doi.org/10.26668/IndexLawJournals/2526-012X/2015.v1i1.952>. Acesso em: 28 ago. 2024.

CORREIA NETO, C. de B. **O avesso do tributo: incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro**. 271 f. 2012. Doutorado em Direito Econômico, Financeiro e Tributário - USP, São Paulo, 2012.

COSTA-CORRÊA, A. Política Fiscal, Eficiência e Cashback: Análise de Mecanismos de Transferência de Renda para uma Política Fiscal Eficiente no Combate às Desigualdades e à Pobreza. *Em: Cashback e não cumulatividade de IBS/CBS*. Flávio Neto, Luís; Andrade, Leonardo Aguirra De; Brandão Junior, Salvador Cândido; Brazuna, José Luís Ribeiro; Viana, Matheus Cherulli Alcantara (coords.). São Paulo: IBDT, 2024. (IBDT / NUPEM SÉRIE REFORMA TRIBUTÁRIA), p.15–78.

COUTINHO, J.; FEITOSA, RAYMUNDO; ALVES, R. O IBS e a perspectiva de guerra fiscal entre os municípios. **Revista de Direito Tributário da APET**, [s. l.], v. n. 50, 2024.

DE LA FERIA, R. Blueprint for Reform of VAT Rates in Europe. **SSRN Electronic Journal**, [s. l.], 2019. Disponível em: <https://doi.org/10.2139/ssrn.3372383>. Acesso em: 10 dez. 2024.

DENARDI, E.; COSTA LOURENÇO, H. IPTU progressivo no tempo como meio de conter a especulação imobiliária e extrajudicialização de sua cobrança. **Direito UNIFACS – Debate Virtual**, [s. l.], n. 291, 2024. Disponível em: <https://revistas.unifacs.br/index.php/redu/article/view/9106>. Acesso em: 28 fev. 2025.

DINIZ, L. **Reforma tributária pode afrontar pacto federativo - Para Tathiane Piscitelli, mudança na repartição de receitas ofende autonomia financeira dos entes**. [S. l.], 2017. Disponível em: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/reforma-tributaria-pode-afrontar-pacto-federativo>. Acesso em: 12 fev. 2025.

DWORKIN, R. **Levando os direitos a sério**. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

EBRILL, L. P. *et al.* **The Modern VAT**. Washington, D.C: International Monetary Fund, 2001. Disponível em: <https://doi.org/10.5089/9781589060265.071>. Acesso em 20 jan 2025.

ELKINS, D. The Merits of Tax Competition in a Globalized Economy. **91 Indiana Law Journal 905 (2016)**, [s. l.], v. 91, n. 3, p. 906–954, 2016. Disponível em: <https://www.repository.law.indiana.edu/ilj/vol91/iss3/7>. Acesso em 21 abr. 2025.

FEITOSA, R. C. **Análise exploratória dos impactos de nudges fiscais nos indicadores de conformidade tributária do Programa Contribuinte Pai D'égua**. 64 f. 2024. Dissertação - Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2024. Disponível em: <http://repositorio.ufc.br/handle/riufc/77450>. Acesso em: 12 abr. 2025.

FERNANDES, A.; TEIXEIRA, M.; ZUCCOLOTO, R. Participação Social, controle institucional e accountability no nível municipal brasileiro. *Em: Capacidades estatais municipais: o universo desconhecido no federalismo brasileiro*. Porto Alegre: Editora da UFRGS, 2021. (CEGOV Transformando a Administração Pública), p. 288–316.

FILHO, A. B. de S. O controle de constitucionalidade das emendas constitucionais: cláusulas pétreas, graus de deferência ao poder constituinte derivado e defesa da democracia em contextos de retrocesso democrático. *Revista Brasileira de Direitos Fundamentais & Justiça*, [s. l.], v. 18, n. 48, 2023. Disponível em: <https://doi.org/10.30899/dfj.v18i48.1345>. Acesso em: 21 abr. 2025.

FOSSATI, G. **Tributação da Economia Digital na esfera Internacional**. Rio de Janeiro: Publicações Direito Rio, 2022.

FULLERTON, D.; METCALF, G. Tax Incidence. *Em: Handbook of Public Economics*. Amsterdam: A.J. Auerbach and M. Feldstein, Elsevier Science B.V, 2002. v. 4, p. 1788–1872.

GNEEZY, U.; RUSTICHINI, A. A Fine is a Price. *The Journal of Legal Studies*, [s. l.], v. 29, n. 1, p. 1–17, 2000. Disponível em: <https://doi.org/10.1086/468061>. Acesso em: 9 abr. 2025

GOBETTI, S. A reforma tributária e nossas jabuticabas. *GZH*, Porto Alegre, 25 fev. 2023. Opinião. Disponível em: <https://gauchazh.clicrbs.com.br/opiniao/noticia/2023/02/a-reforma-tributaria-e-nossas-jabuticabas-cleizokp900d1016mrs5savqc.html>. Acesso em: 12 fev. 2025.

GOBETTI, S.; MONTEIRO, P. **Carta de Conjuntura - Impactos Redistributivos (na Federação) da Reforma Tributária - nº 60**. IPEA, 2023. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/cartadeconjuntura/wp-content/uploads/2023/08/230828_reforma_tributaria_cc_60_nota_18.pdf. Acesso em: 5 fev. 2025.

GODOI, M. S. de; JÚNIOR, E. de F. Guerra fiscal no imposto sobre serviços e improbidade administrativa: o caso do Município de Belo Horizonte. *Revista de Informação Legislativa*, [s. l.], v. 56, n. 221, p. 151–168, 2019. Disponível em: https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/56/221/ril_v56_n221_p151. Acesso em: 30 jan. 2025.

GONZÁLEZ, T. H. Devolução Personalizada do IBS e da CBS e Regressividade Tributária no Brasil: Análise Crítica. *Revista de Direitos Fundamentais e Tributação*, [s. l.], v. 7, n. 1, p. 1–26, 2024. Disponível em: <https://doi.org/10.47319/rdft.v7n1.92>. Acesso em: 14 jan. 2025.

GOVERNMENT OF CANADA. **GST/HST Credit**, 2025. Disponível em: <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/child-family-benefits/goods-services-tax-harmonized-sales-tax-gst-hst-credit.html>. Acesso em: 14 jan. 2025.

GRAU, E. R. **A ordem econômica na constituição de 1988**. São Paulo: Editora Malheiros, 2010.

GRAU, E. R. **O Direito Posto e o Direito Pressuposto**. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

GRIN, E. J.; DEMARCO, D. J.; ABRUCIO, F. L. (org.). **Capacidades estatais municipais: o universo desconhecido no federalismo brasileiro**. Porto Alegre, RS: Editora da UFRGS, 2021. (CEGOV Transformando a Administração Pública).

HABERMAS, J. **Facticidade e Validade**. São Paulo: Editora UNESP, 2020.

HABERMAS, J. Para o uso pragmático, ético e moral da razão prática. *Estudos Avançados*, [s. l.], v. 3, n. 7, p. 4–19, 1989. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/S0103-40141989000300002>. Acesso em: 4 maio 2025.

HART, L. H. A. **O Conceito de Direito**. 2. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1994.

HENRIQUES, E. F. **A autonomia financeira dos estados no federalismo brasileiro: a alteração de competências tributárias estaduais em face da cláusula pétrea**. 2014. Tese de doutorado - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014. Disponível em: <https://doi.org/10.11606/T.2.2014.tde-16092016-120934>. Acesso em: 4 dez. 2024.

HENRIQUES, E. F. **O regime jurídico do gasto tributário no direito brasileiro**. 2009. Mestrado em Direito Econômico e Financeiro - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. Disponível em: <https://doi.org/10.11606/D.2.2009.tde-15062011-153003>. Acesso em: 22 ago. 2024.

JOLLS, C.; SUNSTEIN, C.; THALER, R. A Behavioural Approach to Law and Economics. Em: C. Sunstein (ed.), **Behavioural Law & Economics**, Cambridge: Cambridge University Press, 2000.

JORDAN, A. J.; TURNPENNY, J. R. (org.). **The Tools of Policy Formulation: Actors, Capacities, Venues and Effects**. [S. l.]: Edward Elgar Publishing, 2015. Disponível em: <https://doi.org/10.4337/9781783477043>. Acesso em: 25 mar. 2025

KELSEN, H. **Teoria Pura do Direito**. 6ªed. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

KISHI, L. H. **Impacto da aplicação de nudges na estratégia de cobrança de Imposto sobre a Renda de Pessoas Físicas – IRPF**. 2024. - FGV, Rio de Janeiro, 2024. Disponível em: <https://hdl.handle.net/10438/35584>. Acesso em: 8 abr. 2025.

KOCH, M. O princípio da neutralidade nos tributos não cumulativos (art. 156-A, § 1º, da CF). *In: O IBS e a CBS na constituição*. Coord: Paulo Caliendo, Melissa Guimarães Castello, Mariana Porto Koch. Rio de Janeiro: Lumen Iuris, 2024.

LACERDA, G.; PIMENTA, I.; FERREIRA, F. O ônus excessivo com aluguel urbano e o déficit habitacional: abrindo a caixa-preta. *Em: CRUZ, E. (org.). Ensaios e discussões sobre o déficit habitacional no Brasil*. Belo Horizonte, MG: Fundação João Pinheiro (FJP), 2022. p. 269–292.

LAKS, L. As alíquotas do IBS (Art 156-A, § 1º, V, VI, VII e XII, e § 2º, 9º, 10 e 11, da CF). *Em: O IBS e a CBS na Constituição*. Coord: Paulo Caliendo, Melissa Guimarães Castello, Mariana Porto Koch. Rio de Janeiro: Lumen Iuris, 2024. p. 187–206. p. 201. LE BARON, B. What is law? Beyond Scholasticism. *Em: LE RAISONNEMENT JURIDIQUE. ACTES DU CONGRÈS MONDIAL DE PHILOSOPHIE DU DROIT ET DE PHILOSOPHIE SOCIAL*, 1971, Bruxelas. *Anais [...]*. Bruxelas: Nauwelaerts, 1971. p. 73–83.

LIMA, A. C. da C.; LIMA, J. P. R. Programas de desenvolvimento local na região Nordeste do Brasil: uma avaliação preliminar da “guerra fiscal”. *Economia e Sociedade*, [s. l.], v. 19, p. 557–588, 2010. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/S0104-06182010000300006>. Acesso em: 20 jan. 2025.

LODI, R. Ricardo Lodi: Reforma tributária simplifica, mas tem efeito regressivo. *Consultor Jurídico*, [s. l.], [s. d.]. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-abr-08/ricardo-lodi-reforma-tributaria-simplifica-efeitos-regressivos/>. Acesso em: 14 fev. 2025.

MATESCO, V.; TAFNER, P. O Estímulo aos Investimentos Tecnológicos: O Impacto sobre as Empresas Brasileiras. **Texto para discussão nº 429**, [s. l.], 1996. Disponível em: https://portalantigo.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=3598. Acesso em: 21 ago. 2024.

MELLO, H. de; HERNANDES, K. IBS e CBS: Isenção, Alíquota Zero e Não Cumulatividade. *Em Cashback e não cumulatividade de IBS/CBS*. Flávio Neto, Luís; Andrade, Leonardo Aguirra De; Brandão Junior, Salvador Cândido; Brazuna, José Luís Ribeiro; Viana, Matheus Cherulli Alcantara (coords.). São Paulo: IBDT, 2024. (IBDT / NUPEM SÉRIE REFORMA TRIBUTÁRIA), p. 235–251

MOREIRA, A. M. O Direito ao Crédito no IVA Europeu: Apontamentos sobre o Princípio da Neutralidade Tributária. *Revista Direito Tributário Atual*, [s. l.], n. 42, p. 47–66, 2019. Disponível em: <https://doi.org/10.46801/2595-6280-rdta-42-2>. Acesso em: 4 dez. 2024

NABAIS, J. C. **O Dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Livraria Almedina, 1998. (Coleção Teses).

NABAIS, J. C. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos: Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo**. [S. l.]: Almedina, 2012. (Teses de Doutorado).

NETO, C. de B. C.; MONTENEGRO, E. R. P.; CORDEIRO, K. de A. A Guerra Fiscal em ICMS e o Papel do Supremo Tribunal Federal: precedentes e desafios atuais. **Economic Analysis of Law Review**, [s. l.], v. 9, n. 2, p. 35–56, 2018. Disponível em: <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/EALR/article/view/9345>. Acesso em: 21 abr. 2025.

NOGUEIRA, E. **Impactos e riscos fiscais para a União dos novos fundos criados pela PEC 45/2019**. Brasília-DF: Instituto Fiscal Independente, 2023. (Nota técnica nº 53).

NOV, A. **Tax Competition: An Analysis of the Fundamental Arguments**. Versão 1406847. Rochester, NY: Social Science Research Network, 2005. SSRN Scholarly Paper. Disponível em: <https://papers.ssrn.com/abstract=1406847>. Acesso em: 22 jan. 2025.

NUSDEO, F. **Curso de economia: introdução ao direito econômico**. 9ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.

OECD. **The Impact of Public R&D Expenditure on Business R&D**: OECD Science, Technology and Industry Working Papers. Paris: [s. n.], 2000. OECD Science, Technology and Industry Working Papers. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/670385851815>. Acesso em: 7 abr. 2025

OECD. **Co-operative Compliance: A Framework: From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance**. Paris: OECD Publishing, 2013. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264200852-em>.

OECD. **International VAT/GST Guidelines**. OECD Publishing: Paris, 2017. Disponível em: https://www.oecd.org/en/publications/international-vat-gst-guidelines_9789264271401-en.html. Acesso em: 10 dez. 2024.

OECD. **The effects of R&D tax incentives and their role in the innovation policy mix – findings from the OECD microBeRD project, 2016-19**. [S. l.], 2020. Disponível em: https://www.oecd.org/en/publications/the-effects-of-r-d-tax-incentives-and-their-role-in-the-innovation-policy-mix_65234003-en.html. Acesso em: 2 abr. 2025.

OECD. **The Impact of R&D tax incentives: Results from the OECD microBeRD+ project**: OECD Science, Technology and Industry Policy Papers. Paris: [s. n.], 2023. OECD Science,

Technology and Industry Policy Papers. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/1937ac6b-en>. Acesso em: 7 abr. 2025

OECD. **Consumption Tax Trends 2024**. OECD Publishing: Paris, 2024. Disponível em: https://www.oecd.org/en/publications/consumption-tax-trends-2024_dcd4dd36-en.html. Acesso em: 10 dez. 2024.

ORWELL, George. **1984**. São Paulo: Companhia das Letras, 2009.

PEREIRA, A. M. **Reforma tributária e consolidação da tributação sobre o consumo: revisão do federalismo sob a perspectiva da autonomia municipal e da teoria habermasiana do agir comunicativo e da democracia procedimental**. 2023. Dissertação - IDP, Brasília-DF, 2023. Disponível em: <https://repositorio.idp.edu.br/handle/123456789/4823>. Acesso em: 12 fev. 2025.

PERALTA-ALVA, A. *et al.* The Macroeconomic and Distributional Implications of Fiscal Consolidations in Low-income Countries. **IMF Working Papers**, [s. l.], v. 18/146, p. 1, 2018. Disponível em: <https://doi.org/10.5089/9781484363034.001>.

PESTANA, M. **Estudo Especial nº 19. Reforma Tributária: contexto, mudanças e impactos**. Instituto Fiscal Independente, 2024.

PEW-MACARTHUR RESULTS FIRST INITIATIVE. **Targeted Evaluations Can Help Policymakers Set Priorities**. The Pew Charitable Trusts, 2018. Disponível em: <http://pew.org/2tp9MUi>. Acesso em: 29 mar. 2025.

PISCITELLI, T. Tributação Indireta da Economia Digital: o Brasil está pronto para aderir às orientações da OCDE? **Revista Direito Tributário Atual**, [s. l.], v. 43, ano 37, p. 524–543, 2019. POLITI, R. B.; MATTOS, E. Ad-valorem tax incidence and after-tax price adjustments: evidence from Brazilian basic basket food. **Canadian Journal of Economics/Revue canadienne d'économique**, [s. l.], v. 44, n. 4, p. 1438–1470, 2011. Disponível em: <https://doi.org/10.1111/j.1540-5982.2011.01680.x>. Acesso em: 4 jan. 2025.

PRADO, S.; CAVALCANTI, C. E. G. A Guerra fiscal no Brasil. <http://www.ipea.gov.br>, [s. l.], 2000. Disponível em: <https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/15963>. Acesso em: 21 jan. 2025

RAMIRO, C. H. L.; HERRERA, L. H. M. Hans Kelsen: filosofia jurídica e democracia. **Revista de Informação Legislativa**, [s. l.], v. 52, n. 205, p. 235–260, 2015. Disponível em: https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/52/205/ril_v52_n205_p235. Acesso em: 2 set. 2024.

ROQUE, H. C. B. **Meio Ambiente e Tributação: O IPTU Verde Como Fomento Para a Sustentabilidade Empresarial**. 2023. - Unichristus, Fortaleza, 2023. Disponível em: <https://repositorio.unichristus.edu.br/jspui/handle/123456789/1494>. Acesso em: 1 maio 2025.

ROS, E. M.; BUSOM, I.; CORCHUELO, B. Obstáculos a la Innovación y uso de incentivos: ¿subvenciones o incentivos fiscales? **Economía Industrial**, [s. l.], n. 382, 2011. Disponível em: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=3839963>. Acesso em: 3 abr. 2025.

ROSENBLATT, P.; PEREIRA, J. Alíquotas progressivas no imposto sobre a transmissão de bens imóveis: proposta de superação da súmula 656 do Supremo Tribunal Federal. **Revista de Informação Legislativa: RIL**, [s. l.], v. 54, n. 215, p. 195–212, 2017. Disponível em: https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/54/215/ril_v54_n215_p195.pdf. Acesso em: 1 mar. 2025.

SÁ, F. A. B. A. de. **Promovendo a conformidade cooperativa fiscal: resultados preliminares de uma experiência piloto**. 2025. Mestrado Profissional em Administração Pública - FGV, Rio de Janeiro, 2025. Disponível em: <https://hdl.handle.net/10438/36506>. Acesso em: 8 abr. 2025.

SANTOS, T. O Neoliberalismo como Doutrina Econômica. **Econômica - Revista da Pós-Graduação em Economia da UFF**, [s. l.], v. 13, p. 119–151, 1999. Disponível em: <https://marxists.architexturez.net/portugues/santos-theotonio/1999/06/90.pdf>. Acesso em: 21 fev. 2025

SANTOS, C.; MOTTA, A. C.; FARIA, M. **Estimativas anuais da arrecadação tributária e das receitas totais dos municípios brasileiros entre 2003 e 2019 | Carta de Conjuntura**. IPEA, , 2020. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/cartadeconjuntura/index.php/2020/07/estimativas-anuais-da-arrecadacao-tributaria-e-das-receitas-totais-dos-municipios-brasileiros-entre-2003-e-2019/>. Acesso em: 12 fev. 2025.

SCHAPIRO, M. G. Do Estado desenvolvimentista ao Estado regulador? Transformação, resiliência e coexistência entre dois modos de intervenção. **REI - Revista Estudos Institucionais**, [s. l.], v. 4, n. 2, p. 574–614, 2018. Disponível em: <https://doi.org/10.21783/rei.v4i2.305>. Acesso em: 24 fev. 2025.

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

SCHOUERI, L. E. Normas Tributárias Indutoras em Matéria Ambiental. *In*: Heleno Taveira Tôres (Org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros Editores, 2005b, v. 1, p. 235-256.

SEGUNDO, H. de B. M. Ciência do direito tributário, economia comportamental e extrafiscalidade. **Revista Brasileira de Políticas Públicas**, [s. l.], v. 8, n. 2, p. 639–659, 2018. Disponível em: <https://doi.org/10.5102/rbpp.v8i2.5252>. Acesso em: 11 abr. 2025.

SHIN, I.; KIM, H. The effect of subsidy policies on the product quality improvement. **Economic Modelling**, [s. l.], v. 27, n. 3, p. 687–696, 2010. Disponível em: <https://doi.org/10.1016/j.econmod.2010.01.008>. Acesso em: 27 mar. 2025.

SILVA, G. “Personalização” do IVA para o Brasil: por que escolher entre eficiência e equidade se é possível ter ambas? **Direito Tributário em Questão - Revista Digital da FESDT**, [s. l.], v. 9, n. n.9, jan./abr. 2019, p. 47–63, 2019.

SILVEIRA, J. V. K. X. da. **A exploração dos jogos de azar no Brasil: uma perspectiva à luz do direito financeiro**. 2020. text - Universidade de São Paulo, [s. l.], 2020. Disponível em: <https://doi.org/10.11606/D.2.2020.tde-30042021-000619>. Acesso em: 5 ago. 2024.

SIMÕES, A. Descentralização Federativa e “Desenvolvimento” Fragmentado: uma análise dos incentivos a atração de atividades econômicas nos municípios das regiões Sul e Nordeste. **REVISTA DE ADMINISTRAÇÃO MUNICIPAL**, [s. l.], v. n 248, Municípios, p. 31–37, 2004. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/322759475_Descentralizacao_Federativa_e_Desenvolvimento_Fragmentado. Acesso em: 29 jan. 2025.

STIGLITZ, J. E. Knowledge as a global public good. *Em*: KAUL, I.; GRUNBERG, I.; STERN, M. (ed.). **Global public goods: International cooperation in the 21st century**. New York/Oxford: Oxford University Press, 1999. p. 346–363.

SUNSTEIN, C. R. Nudging: A Very Short Guide. **SSRN Electronic Journal**, [s. l.], 2014. Disponível em: <https://doi.org/10.2139/ssrn.2499658>. Acesso em: 12 abr. 2025

TCU. **Resultados do Grupo de Trabalho sobre a Reforma Tributária**. Brasília-DF: Tribunal de Contas da União, , 2023. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/data/files/60/E6/37/FC/3C6FA8108DD885A8F18818A8/Relatorio%20Completo%20-%20Resultados%20do%20Grupo%20de%20Trabalho%20sobre%20a%20Reforma%20Tributaria.pdf>. Acesso em: 5 fev. 2025.

TEATHER, R. The Benefits of Tax Competition. **SSRN Electronic Journal**, [s. l.], 2006. Disponível em: <https://doi.org/10.2139/ssrn.878438>. Acesso em: 24 jan. 2025.

TERRA, L. B.; ELIAS, F. L. F. Taxation as An Instrument of Environmental Management and Sustainability in the Municipality. **Revista de Gestão Social e Ambiental**, [s. l.], v. 18, n. 11, p. e010052, 2024. Disponível em: <https://doi.org/10.24857/rgsa.v18n11-246>. Acesso em: 3 maio 2025.

TETLOCK, P. E. **Expert political judgment: how good is it? How can we know?** New editioned. Princeton: Princeton University Press, 2017.

TORRES, R. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Volume III: Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia**. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

TORRES, R. L. **Constituição Financeira, Sistema Tributário e Estado Fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

TÔRRES, H. T. Incentivos Fiscais na Constituição e o “Crédito-prêmio de IPI”. **Revista Direito Tributário Atual**, [s. l.], n. 18, p. 76–97, 2004. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/download/1724/1227>. Acesso em: 28 set. 2024.

UK. **Statutory Guidance for the United Kingdom Subsidy Control Regime: Subsidy Control Act 2022**. Department of business and trade, 2025. Disponível em: <https://assets.publishing.service.gov.uk/media/679ced111d14e76535afb681/statutory-guidance-for-the-united-kingdom-subsidy-control-regime-january-2025.pdf>. Acesso em: 29 mar. 2025.

UM EM CADA TRÊS BRASILEIROS MORA EM 48 MUNICÍPIOS COM MAIS DE 500 MIL HABITANTES | AGÊNCIA DE NOTÍCIAS. **Agência IBGE Notícias**, [s. l.], 28 ago. 2019. Estatísticas Sociais. Disponível em: <https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-noticias/2012-agencia-de-noticias/noticias/25280-um-em-cada-tres-brasileiros-mora-em-48-municipios-com-mais-de-500-mil-habitantes>. Acesso em: 12 fev. 2025.

UNIÃO EUROPEIA. Corte de Justiça da União Europeia. Caso AES-3C Maritza East 1 EOOD contra Direktor na Direktsia “Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, Plovdiv (C-124/12). **EUR-Lex**, 18 jul. 2013c. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX:62012CJ0124>. Acesso em 4 dez. 2024

VARSANO, R. **Texto para Discussão (TD) 500: A guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde**. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea), , 1997. Disponível em: <https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/2253>. Acesso em: 21 jan. 2025.

VON ARNIM, H. Alternativen Wirtschaftspolitischer Steuerung: Anreize Oder Gebote. *In: Staatsfinanzierung Im Wandel*, Karl-Heinrich Hansmeyer (Coord.). Berlin: Duncker und Humblot, 1983.

WARWICK, R. *et al.* The redistributive power of cash transfers vs VAT exemptions: A multi-country study. **World Development**, [s. l.], v. 151, p. 105742, 2021. Disponível em: <https://doi.org/10.1016/j.worlddev.2021.105742>. Acesso em: 13 jan. 2025.

WENZEL, M. Tax Compliance and the Psychology of Justice: Mapping the Field. *Em: BRAITHWAITE, V. Taxing Democracy*. London: Ashgate Publishing Ltd, 2002.

WHITEHEAD, M. *et al.* **Neoliberalism: Behavioural Government in the Twenty-First Century**. 1. ed. Abingdon, Oxon; New York, NY: Routledge, 2017.: Routledge, 2017. (Economics in the real world). Disponível em: <https://doi.org/10.4324/9781315684772>. Acesso em: 17 abr. 2025.

ZUCOLOTO, G. F.; KOELLER, P. Subvenção econômica: estatísticas dos períodos recentes. **Radar**, [s. l.], v. 69, n. abr. 2022, p. 7–12, 2022. Disponível em: <https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/11145>. Acesso em: 18 mar. 2025