

Políticas públicas tributárias e normas tributárias indutoras

Public Tax Policies and Inducing Tax Rules

Edemar Rotta¹ 
Rodrigo Severo² 

DOI: [10.22478/ufpb.2525-5584.2023v8n2.67361]

Recebido em: 17/07/2023

Aprovado em: 13/09/2023

Resumo: As políticas públicas tributárias (PPT) promovem normas tributárias indutoras (NTI), visando concretizar objetivos do Estado e promover justiça fiscal pela indução de comportamentos. E as NTIs, espécies do gênero extrafiscal, apresentam-se como formas de intervenção sobre o domínio social e econômico. A delimitação do estudo, nos impostos, tem como base os princípios da isonomia, capacidade contributiva, proporcionalidade e essencialidade; e analisa a promoção de PPTs tendo como meio as NTIs. É nesse contexto que emerge a questão: Qual a fundamentação constitucional e a relação entre as PPTs e as NTIs? E como objetivo, se propõe a conhecer os fundamentos e identificar seus pontos de equivalência. A metodologia qualitativa é realizada a partir da análise de documentos e revisão de literatura. A investigação revelou que em meio à dupla limitação – tributária e econômica – das NTIs, a isonomia e a capacidade contributiva perdem intensidade, mas não são por completo afastadas, buscando a compatibilização, pois a extrafiscalidade pressupõe a fiscalidade, e o tributo pode ser usado como instrumento para a realização de finalidades públicas, não só vinculadas à arrecadação, por meio da promoção de PPTs definidas a partir de um problema público, demonstrando a relação entre as PPTs e as NTIs. [Texto em LS, 12 pts, justificado e espaçamento simples.

Palavras-chave: Extrafiscalidade; Normas tributárias indutoras; políticas públicas tributárias.

Abstract: Public tax policies (PPT) promote inductive tax standards (NTI), aiming to achieve State objectives and promote tax justice by inducing behaviors. And NTIs,

¹ Universidade Federal da Fronteira Sul (UFFS) – E-mail: erotta@uffs.edu.br.

² Universidade Federal da Fronteira Sul (UFFS) – E-mail: severo.rodri1@gmail.com.

species of the extrafiscal genre, present themselves as forms of intervention in the social and economic domain. The delimitation of the study, in taxes, is based on the principles of equality, contributory capacity, proportionality and essentiality; and analyzes the promotion of PPTs using NTIs as a means. It is in this context that the question emerges: What is the constitutional basis and the relationship between PPTs and NTIs? And as an objective, it proposes to know the fundamentals and identify their points of equivalence. The qualitative methodology is carried out based on document analysis and literature review. The investigation revealed that amid the double limitations – tax and economic – of NTIs, equality and contributory capacity lose intensity, but are not completely removed, seeking compatibility, as extra-fiscality presupposes taxation, and the tax can be used as an instrument for achieving public purposes, not only linked to fundraising, through the promotion of PPTs defined based on a public problem, demonstrating the relationship between PPTs and NTIs.

Keywords: Extrafiscality; Inducing tax rules; Tax public policies.

1. Introdução

O Direito é instrumento para a realização das finalidades perseguidas pelo Estado, e esta visão instrumental o aproxima da ideia de regulador da vida social, estando presente nos diferentes espaços da vida coletiva e individual, entre eles no das políticas públicas tributárias. E, ao estabelecê-las, orientadas e elaboradas para a resolução de um problema público, o Estado está lançando mão de meios que visam concretizar os objetivos constitucionais e promover justiça fiscal, induzindo comportamentos com vistas a atingir a finalidade estatal em prol do interesse público. Emergem aí as normas tributárias indutoras, que no contexto dos tributos não possuem apenas função arrecadatória, mas também de justiça fiscal (SCHOUERI, 2005).

As normas tributárias indutoras se apresentam como normas que se propõem a induzir comportamentos dos contribuintes, como no caso da concessão de isenção no Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) para aqueles que preservam áreas verdes; e/ou ainda, como meio de promoção da saúde, quando, por meio dos tributos incidentes, induzem um menor consumo, tais como no Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), mediante a imposição de alíquotas conforme a essencialidade dos produtos e serviços, sendo mais altas para aqueles que são supérfluos (bebidas alcóolicas, perfumes, etc.) e mais baixas para os considerados mais essenciais (alimentícios e medicamentos).

E, ao final, a concretização da finalidade estatal – imputada à conveniência e oportunidade da Administração Pública – é realizada por meio da promoção de políticas públicas finalísticas – políticas de atividade-fim – que possuem como destinatária a

sociedade; e de políticas públicas tributárias, que também são políticas de atividade-fim, mas que promovem a instituição de normas tributárias indutoras; ou ainda, podem corroborar também para a arrecadação, custeando a implementação de políticas públicas finalísticas. As políticas públicas tributárias não devem ser confundidas com políticas de gestão pública, que são políticas de atividade-meio e promovem ações e medidas instrumentais que viabilizam condições de gestão, tornando a Administração Pública proficiente.

Este artigo se limita a compreender o papel da ciência do Direito Tributário na intervenção do Estado sobre a ordem econômica e social – aproximação com o Direito Econômico –, no campo da extrafiscalidade, por meio de políticas públicas tributárias que promovem normas tributárias indutoras, que induzem comportamentos dos contribuintes, tendo como limites e fundamentos os princípios e valores trazidos na Constituição Federal de 1988 (CF/88).

A tributação, por si só, tem a capacidade de gerar efeitos sobre a sociedade e a economia, quer seja pela indução direta e indireta ou pelo planejamento tributário. As normas tributárias indutoras apresentam-se como formas de intervenção do Estado sobre o domínio social e econômico, situação essa que é crescente, na medida em que o Poder Público se vale de tributos para estimular ou desestimular comportamentos.

Para Martha Toribio Leão (2015, p. 21), as normas tributárias indutoras são espécies do gênero extrafiscal e possuem efeito indutor sobre o domínio social e econômico, servindo de instrumento para a concretização dos objetivos constitucionais. Utilização indutora – nas normas tributárias – que a doutrina e a jurisprudência têm dificuldade em conceituar e distinguir das demais normas tributárias, não é apenas permitida como é estimulada pelo constituinte. Efeito que coexiste nas normas tributárias, em maior ou menor intensidade, e não de forma isolada. Esse efeito indutor estaria relacionado “[...] à noção de que a própria incidência do tributo não é neutra sobre a economia [...] afinal, a tributação se vincula a comportamentos humanos e a incidência tributária passa a ser um fator a ser considerado na própria decisão [...]” (2015, p. 15).

Importante distinção, entre normas de direção e indução, é apresentada por Luis Schoueri (2005, p. 43-46), em que a diferença estaria no grau de liberdade concedido ao administrado. Enquanto as primeiras vinculam à determinada hipótese um único consequente, as segundas são aquelas que fornecem alternativas, concedendo

estímulos/desestímulos que atuam sobre o seu campo de vontade, levando-o a decidir pela adoção do comportamento desejado pelo legislador.

A norma tributária indutora, espécie de norma tributária, não obriga e nem proíbe, mas incentiva (induz) a adoção de comportamentos, diante da possibilidade de algum consequente, como vantagem (por exemplo redução tributária) ou desvantagem (por exemplo agravamento tributário), influenciando a conduta dos contribuintes. Essas normas tributárias possuem estrutura dual, com a hipótese de incidência e a sua consequência.

O conceito de norma tributária indutora é apresentado por Leão (2015, p. 136) como espécie do gênero “normas tributárias”, cujo critério determinante de sua legitimação não é a capacidade contributiva, mas determinada finalidade pública de indução, distinta e independente da mera arrecadação, pressupondo a adoção de condutas alternativas lícitas, em face do direito de liberdade do contribuinte. Logo, a norma indutora que não é norma sancionatória, muito além de estabelecer uma obrigação tributária, estatui uma alternativa, que será incentivada/induzida através do estímulo (BERNARDES; LEMOS, 2017, p. 107-120).

As normas tributárias indutoras são reconhecidas pela doutrina e pela legislação, com repercussão em outras espécies tributárias, mas a delimitação deste trabalho será apenas no âmbito dos impostos, tendo como referência principiológica, em especial, os princípios da isonomia tributária, da capacidade contributiva, da proporcionalidade e da essencialidade, na busca pela compreensão das normas tributárias indutoras e sua relação com as políticas públicas tributárias. Pois ao introduzir finalidades diversas daquela precipuamente arrecadatória, os tributos extrafiscais terminam por causar uma restrição ao princípio da capacidade contributiva, na medida em que alteram o principal critério de equilíbrio entre contribuintes (BERNARDES; LEMOS, 2017, p. 23).

Conceituado as normas tributárias indutoras, o tema objeto do estudo procura compreender a promoção de políticas públicas tributárias – a partir de uma densidade normativa de princípios constitucionais – tendo como meio as normas tributárias indutoras, que induzem comportamentos do contribuinte, em razão da função extrafiscal (social e econômica) dos impostos. E é diante deste contexto que emerge um questionamento, o qual será orientador e instigador da construção da resposta que se pretende apresentar ao final: Qual a fundamentação constitucional e a relação entre as políticas públicas tributárias e as normas tributárias indutoras?

Em relação à metodologia, a forma de abordagem do problema é qualitativa, realizada com base na análise de documentos e na revisão de literatura. Organizandose o artigo em seções, transitando na primeira seção pelos institutos das políticas públicas e políticas públicas tributárias, na segunda seção são abordados a função fiscal e extrafiscal nas normas tributárias; e, por fim, na terceira seção, focalizam-se as normas tributárias indutoras que são protagonistas.

2. Políticas públicas e políticas públicas tributárias

São vários os conceitos de políticas públicas e suas relações, e o papel das instituições, aqui em especial do Estado, na definição das estratégias de desenvolvimento, organizando a vida em comunidade. Porém, o Estado necessita, com o propósito de superar a incapacidade, redefinir seu papel já não mais de agente hegemônico, mas sobretudo de articulador de ações coletivas a partir da ampliação da esfera pública, formando a base para o estabelecimento pactuado de políticas públicas. O termo “políticas públicas” é introduzido recentemente na CF/88, nos artigos 216-A e 227, passadas pouco mais de duas décadas após sua promulgação.

Assim, as políticas públicas são como um conjunto de instrumentos ou ações dos governos. É nesse contexto das políticas públicas que emergem as políticas públicas tributárias, pois no preâmbulo de nossa “Constituição dirigente” já se apresenta a intenção de criar uma ordem econômica e social, um Estado que não é neutro, com normas programáticas. Estado esse que não se limita apenas a regular o mercado, mas a direcioná-lo, por meio de instrumentos – normas tributárias direcionadoras – e com uma postura ativa com o propósito de atingir os objetivos traçados pelo constituinte, em especial nos artigos 3º e 170 da CF/88 (NUSDEO, 1995).

Portanto, os fins sociais e econômicos também devem servir de orientação para as normas tributárias, ainda que de forma complementar, realizando uma “política tributária conjuntural” (TORRES, 1986, p. 637), sendo que, humildemente, opta-se por substituir a expressão que Torres traz por “políticas públicas tributárias”, em razão da própria conceituação, que engloba a abordagem das políticas públicas no contexto atual.

A ausência de um protagonismo das políticas públicas tributárias, bem como da compreensão de seus programas, que deveriam ser orientados, apresentando diretrizes ao enfrentamento de um problema público, pode levar a equívocos incompreensíveis e conflituosos no contexto de uma política pública, como é o caso da Portaria nº 08/91 do Ministério da Fazenda, que veda a importação de veículos usados, e o Projeto de Lei nº

237/2020, apresentado no legislativo federal autorizando a importação de carros usados. Ficam os questionamentos acerca de qual política pública tributária o Estado está promovendo.

Portanto, em razão da complexidade de seu objeto, a consecução de tais políticas públicas tributárias demanda a concatenação de diversos eixos administrativos e, conseqüentemente, pode ser analisada sob diferentes perspectivas, tornando sua compreensão uma rede de possibilidades que devem convergir para o mesmo norte magnético, sob pena de, na ausência de políticas públicas, serem traçados diferentes caminhos sem qualquer orientação e convergência de finalidades públicas. Este é o papel das políticas públicas, e aqui em especial as políticas públicas tributárias.

Assim, é a função extrafiscal que tem o efeito indutor de condutas dos contribuintes, diminuindo ou aumentando o imposto a ser pago, como é o caso da tributação sobre a propriedade, nos casos do IPTU ou do IPVA, quando o contribuinte é induzido a investir em painéis solares em sua propriedade (gerando energia sustentável), ou adquirir veículos menos poluentes; ou ainda, no caso do desestímulo ao consumo de cigarros, bebidas alcoólicas, sendo estimulado um comportamento saudável do contribuinte, que não precisará utilizar o SUS.

Neste ponto em específico observa-se, conforme Sacha Calmon Coelho (2009), que saber o que é supérfluo ou não, em especial na extrafiscalidade, carrega inusitada importância, pois ao olhar para trás o que se vislumbra são políticas públicas tributárias com intencionalidades e finalidades específicas, que orientaram e estabeleceram diretrizes para a elaboração dessas normas tributárias indutoras. As políticas públicas tributárias têm como finalidade, por meio de norma tributária, dar orientação a uma intencionalidade pública, e resposta a um problema público entendido como coletivamente relevante. Essa intencionalidade na concretude relaciona-se com a finalidade da norma e sua eficácia, pois há falta dessa eficácia:

[...] ou seja, a falta de verificação prática dos efeitos esperados na ordem econômica e social afeta a própria validade da norma [...] caso a norma não seja capaz, na prática, de efetivar os objetivos extrafiscais almejados, ela se mostrará desproporcional, pois não haverá mais a justificativa para a utilização do tributo como instrumento de intervenção (LEÃO, 2015, p. 23).

Ademais, a própria divisão e isolamento das ciências, neste caso entre os Direitos Tributário e Econômico, pode responder acerca da dificuldade em dar à extrafiscalidade

das normas tributárias indutoras sua importância devida, posto que essas normas não possuem só função fiscal, mas extrafiscal, servindo como instrumento de intervenção do Estado sobre a ordem social e econômica. É este o aspecto indutor das normas tributárias – que carregam em seu DNA a fiscalidade, não dispensando o regime previsto para as normas tributárias – que merecem destaque neste estudo, pois além de preverem o dever fundamental de pagar imposto fiscal, apresentam o de pagar o imposto extrafiscal.

Assim, não deveria haver diferenciação entre normas tributárias indutoras (extrafiscal) e normas tributárias arrecadatórias (fiscal), mas serem tratadas apenas como normas tributárias, posto que, como meio, ora teria função, presente em maior ou menor grau, arrecadatória e indutora. E, o reconhecimento destas duas funções fiscal e extrafiscal invocam a proporcionalidade – que será objeto de discussão mais adiante – indicando uma conjugação de princípios, como é o caso da capacidade contributiva e os princípios da ordem econômica e social (art. 3º e 170, CF/88).

3. A função fiscal e extrafiscal nas normas tributárias

A extrafiscalidade, junto com os tributos, foi modificando-se historicamente, de acordo com as diferentes feições que o Estado assumia a partir dos diferentes modelos de políticas econômicas e sociais, quer em versões liberais, social-democráticas ou neoliberais. Os tributos exercem funções econômicas, sociais e políticas desde a sua criação, despontando como mecanismo de intervenção no comportamento das pessoas, quer seja arrecadando, quer seja induzindo. Na antiguidade já se via a tributação como instrumento de extrafiscalidade, quando dos impostos sobre os artigos de luxo, os solteiros, a barba, entre outros, que visavam não apenas a arrecadação, mas um desestímulo ao consumo dos produtos de luxo, a não constituição de família ou uso de barba, quer seja pelo motivo de o Czar Pedro I da Rússia não conseguir ter barba grande, ou de seus cidadãos parecerem menos ocidentais.

Sobre a função extrafiscal dos tributos, Alfredo Augusto Becker (2007, p. 623) esclarece que “a principal finalidade de muitos tributos não será a de um instrumento de arrecadação de recursos para o custeio das despesas públicas, mas a de um instrumento de intervenção estatal no meio social e na economia privada”. As funções fiscal e extrafiscal dos tributos, que não são excludentes uma da outra, pois coexistem nas normas tributárias indutoras, podem dominar ora uma, ora outra, não havendo que se falar em norma de caráter exclusivamente fiscal.

Assim, a função extrafiscal não significa o abandono da arrecadação, pois é veiculada por meio de uma norma tributária; mas, sim, um acréscimo de função àquela veiculadora, balizando-se pelos princípios que regem o poder de tributar; e, ainda, em razão da extrafiscalidade, deve se somar às diretrizes, programas e fins a serem realizados pelo Estado e pela sociedade, informados pelos preceitos constitucionais dos artigos 3º e 170 da CF/88.

Segundo Pimenta, Lima e Moura (2017, p. 92), essa associação de matrizes de subsistemas constitucionais distintos – tributário, social e econômico – é o que corrobora a existência da extrafiscalidade nas normas tributárias indutoras, pois o entendimento de parte da doutrina leva à conclusão de que a utilização de instrumento tributário para a prioritária realização de um fim interventivo/regulatório não fiscal demanda observância integrada dos princípios e regras porventura aplicáveis de cada subsistema. Nesse sentido, Leão refere-se à doutrina de Moschetti:

Quando se trata de normas tributárias indutoras, portanto, fica evidente o relacionamento estreito entre a ordem tributária e a ordem econômica. O regime jurídico próprio das normas tributárias indutoras, por conseguinte, envolve tanto os princípios e regras atinentes à ordem econômica e social, como aqueles relativos ao Direito Tributário (LEÃO, 2015, p. 63).’

Portando, o fenômeno extrafiscal se legitima na medida em que vislumbra, prioritariamente, o cumprimento de finalidades constitucionais distintas da mera função arrecadatória dos tributos. Os efeitos interventivos, por meio da indução na norma extrafiscal, são naturais e acarretam, ao final, uma arrecadação para o erário; porém, o que não se pode perder de vista é a intenção precípua da norma extrafiscal, qual seja, o alcance de sua finalidade social ou econômica. Função extrafiscal, estimulante, indutora/inibidora de comportamentos, dando concretude às políticas públicas tributárias (PIMENTA; LIMA; MOURA, 2017, p. 97).

A extrafiscalidade tributária e seu efeito social e econômico são introduzidos logo nos artigos inaugurais da CF/88, como no caso do artigo 1º, que além de apresentar a estrutura do Estado Democrático de Direito, impõe quais são seus fundamentos, como a dignidade da pessoa humana, os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa, que são princípios orientadores de todos os valores protegidos pela CF/88; e, de onde decorrem outros, como o artigo 170, ao trazer a livre iniciativa econômica, reconhecida pelo Constituinte, em vista de que a atividade empresarial é fundamental para o crescimento do Estado.

Portanto, a atividade estatal é eminentemente instrumental, o que ocorre em termos de tributação em dois sentidos: o primeiro, em relação à arrecadação, buscando a viabilização da realização de políticas públicas finalísticas, com o propósito de dar concretude aos objetivos do Estado; e o segundo, em favor do interesse social e econômico, quando a tributação também pode ser utilizada em termos de indução de comportamentos, como alhures referido, por meio das normas tributárias indutoras, que limitam a imposição tributária em um exercício de competência tributária negativa, que se dá primordialmente por meio das imunidades.

Assim, a extrafiscalidade representa uma política pública tributária na medida em que se utiliza de tributos para o alcance de finalidades públicas – sociais e econômicas. Tais finalidades, como regra, são atingidas pelo estímulo ou desestímulo de determinadas condutas, por exemplo, como meio de proteção ambiental na isenção de ITR aos que preservam áreas verdes; ou quando há redução da alíquota de IPVA aos veículos menos poluentes; ou na proteção da indústria nacional, por meio do aumento de alíquotas do imposto de importação ou exportação; ou ainda, nas alíquotas majoradas em relação aos produtos que não são essenciais, supérfluos ou prejudiciais à saúde; e por fim, como instrumento de estímulo ao consumo, como na redução de alíquotas do IPI para aquisição da linha branca e veículos. Ou seja, o tributo é um meio para atingir um dos dois fins desejados, quer seja o fiscal ou extrafiscal – ou ainda, os dois em conjunto.

Nesse ambiente da extrafiscalidade dos impostos, no artigo 170 da CF/88 é possível localizar os fins que legitimam a extrafiscalidade como indutora do efeito social e econômico, podendo ser promovidos – os fins – por meio de políticas públicas tributárias, que se concretizarão nas normas tributárias indutoras. São os princípios da soberania nacional e econômica que dão legitimidade à modernização da economia e à busca pela independência com relação às economias mais desenvolvidas, assegurando a todos vida digna e viabilizando desenvolvimento econômico.

Na busca pela compreensão das políticas públicas tributárias e sua relação com as normas tributárias indutoras, a aproximação entre o Direito Tributário – tributação – e o Econômico – intervenção – faz parte deste estudo, pois ao lado do tributar e intervir, a livre iniciativa e a concorrência expressam valores de liberdade econômica, não se sujeitando a qualquer restrição estatal senão em virtude de lei, posto que a livre concorrência nada mais é do que a manifestação da liberdade de iniciativa, com a valorização do trabalho como realização do princípio da dignidade da pessoa humana.

A livre concorrência e a iniciativa podem, sim, sofrer interferências do Direito tributário, como no caso de isenções, incentivos fiscais e imunidades que privilegiam os objetivos do Estado, bem como são veiculadas por meio de normas tributárias indutoras, mas dentro da ponderação dos valores e princípios constitucionais – e, nesta ponderação, terá importante papel o princípio da proporcionalidade, que será objeto de considerações ao longo deste estudo.

A busca do pleno emprego, que decorre dos fundamentos constitucionais previstos na CF/88, traz como valor, além da livre iniciativa, o trabalho, visando propiciar e criar trabalho a todos, princípio que leva a CF/88, no parágrafo 9º do artigo 195, a admitir alíquotas diferenciadas em contribuições sociais, com o objetivo de dar concretude a esse valor por meio de uma desoneração da folha de salários. Veja-se que é reluzente se tratar de uma política pública tributária, que vem instrumentalizada por meio de uma norma tributária indutora. Também é possível perceber, no caso da busca pela redução das desigualdades regionais e sociais, tratado pelo constituinte no inciso III do artigo 3º, possibilitando, para a solução dessas desigualdades, mecanismos tributários e financeiros, ao mesmo tempo em que prevê, no inciso I do artigo 151, o princípio da uniformidade geográfica, admitindo benefícios fiscais.

Ademais, a vedação de tributos com caráter confiscatório, aniquilando o direito à propriedade, decorre de uma opção do constituinte em razão de uma política pública tributária, em que a propriedade privada e sua função social são definidas como direito fundamental nos incisos XXII e XXIII do artigo 5º da CF/88, sendo que os incisos II e III do artigo 170 inserem aqueles valores no espectro da ordem econômica, sendo corroborados pelo inciso IV do artigo 150 da CF/88.

Além da defesa do consumidor prevista no inciso XXXII do artigo 5º da CF/88, a defesa do meio ambiente para a existência digna e perpetuação das espécies também foi consagrada como valor fundamental, condicionando a atividade produtiva ao respeito de um meio ambiente ecologicamente equilibrado, por meio de tributos ecologicamente indutores de comportamentos dos contribuintes, quer seja estimulando a realizar ações – instalação de painéis solares, compra de veículos menos poluentes, compensação de carbono – ou desestimulando comportamentos nocivos.

Por fim, entre outros princípios, e com o propósito de assegurar a todos uma existência digna, em atenção à justiça social, a CF/88 assegura a defesa da saúde pública no artigo 6º e no inciso II do artigo 23, majorando ou reduzindo a carga tributária sobre

determinados produtos, que ora são estimulados o consumo, e ora desestimulados, pois nocivos à saúde pública; bem como a defesa da família, no artigo 226 da CF/88, no caso das deduções do IRPF, todas com finalidade extrafiscal, promovidas por políticas públicas tributárias e instrumentalizadas por meio de normas tributárias indutoras.

Nesse contexto, consagra-se a existência das normas tributárias indutoras, quer sejam “positivas” ou “negativas”, permeadas pelo fim extrafiscal e pela observância dos princípios constitucionais. A doutrina não deixa dúvidas com relação à aplicação do princípio da capacidade contributiva à extrafiscalidade nas normas “tributárias” indutoras, ainda que de forma indireta, para realizar o controle da norma fiscal de incidência sobre uma manifestação de riqueza compatível, sem afetar o mínimo existencial e afrontar o princípio do não confisco.

Dessa forma, a capacidade contributiva, subprincípio derivado do princípio da igualdade, assegura a observância do quanto o contribuinte dispõe de riqueza para que seja possível tributar e, por via de consequência, reste garantida a manutenção de um mínimo indispensável à sobrevivência.

4. Normas tributárias indutoras

Martha Toribio Leão (2015, p. 42-43), ao conceituar as normas tributárias indutoras, refere que se situam no campo de recomendação alternativa, e não resultam em penalidade decorrente de ato ilícito, atuando como estímulos ou desestímulos no comportamento dos contribuintes. São instrumentos que podem ser utilizados para a promoção dos objetivos sociais e econômicos, sendo colocadas a meio caminho entre o Direito Tributário e o Direito Econômico.

Enquanto na maior parte das exações procura-se, ao máximo, a neutralidade, neste caso, no tributo que é “[...] marcado pela extrafiscalidade verifica-se o propósito de agravar o aludido efeito, a fim de que ele represente um estímulo realmente provocador de uma alteração de comportamento” (LEÃO, 2015, p. 43).

Fernando Aurélio Zilveti (2005, p. 26), ao referir que “a indução é a antítese da neutralidade”, corrobora que a indução da conduta do contribuinte é para que atue de acordo com o fim social e econômico pretendido pela política pública tributária. Lobo Torres (1986) arremata afirmando que a extrafiscalidade é estímulo premeditado e consciente do legislador, referindo-se a uma dimensão finalística e intervencionista do tributo, por meio de um instrumento que é a norma tributária indutora.

Ou seja, a extrafiscalidade caracteriza-se pela vontade deliberada do legislador de adotar regra tributária com função não só fiscal, mas também extrafiscal e indutora de comportamentos do contribuinte destinatário da norma tributária. Uma vez que todo tributo possui algum efeito indutor – não apenas acidental, mas proposital – este efeito passa a ser considerado também, quando da tomada de decisão do contribuinte.

Nesse contexto de compreensão da norma tributária indutora, em prefácio a obra de Leão (2015, p. 12-13), Shoueri questiona se seria tolerável uma norma tributária indutora que, com claro viés arrecadatório, respeitasse a capacidade contributiva, mas que “incidentalmente, discriminasse contribuintes de modo a induzi-los a um comportamento contrário à ordem econômica”; e conclui, em resposta, que no caso do “[...] efeito indutor deveria ser considerado [o] exame de proporcionalidade [...]” posto que a norma tributária toca em garantias como a propriedade e a liberdade, e seria intolerável que as normas tributárias indutoras servissem apenas de incremento de arrecadação, desviando de sua finalidade inicial – extrafiscal –, e violando garantias constitucionais em desproporção à proporcionalidade, que nada mais é que a relação entre o meio (norma tributária indutora) e o fim (eficácia indutora – extrafiscal), pois mais acertado que buscar a finalidade da lei é verificar se a eficácia indutora é perseguida pela norma que a veicula.

Shoueri segue afirmando que ao exame da proporcionalidade se faz necessário o atendimento a três etapas, quais sejam: i) a adequação, na qual é analisada se a norma tributária se presta a atingir a finalidade extrafiscal que a justifica; ii) a necessidade, na qual é perguntada se haveria possibilidade de restrição em menor grau de direitos fundamentais, inclusive considerando medidas não tributárias; e, por fim, iii) a proporcionalidade em sentido estrito, em que é questionada se a norma é razoável, considerando a relação meio e fim.

Assim, uma norma tributária indutora, contrária às políticas públicas tributárias que lhe orientam, não atenderia ao exame da proporcionalidade/necessidade. Ademais, quando a norma tributária indutora atinge sua finalidade, seu efeito indutor (eficácia) torna-se desnecessário, considerando que o comportamento já não necessita mais ser induzido, passando a ser desnecessária a norma tributária indutora em verificação à proporcionalidade/adequação (LEÃO, 2015, p. 14-15).

E, para alcançar essa finalidade indutora da norma, poderá o legislador utilizar-se da técnica do agravamento, induzindo e onerando de forma mais severa o sujeito passivo da obrigação tributária. Esse agravamento poderá ocorrer com a instituição de tributo

antes inexistente ou pela sua majoração, atingindo o comportamento indesejado, ou ainda, poderá se utilizar de vantagens ao contribuinte, como incentivos (isenção) aos contribuintes que adotem os comportamentos desejados pelo legislador (PASCALI; DELIGNE, 2017, p. 52-53).

José Casalta Nabais corrobora essa compreensão ao afirmar que:

A extrafiscalidade em sentido próprio engloba as normas jurídico-fiscais de tributação (imposto e agravamento de impostos) e de não tributação (benefícios fiscais) cuja função principal não é a obtenção de receitas, mas a prossecução de objetivos econômicos-sociais. (2012, p. 695).

Nesse propósito de compreender as normas tributárias indutoras, seus comportamentos alternativos aos quais são induzidos os contribuintes e seu efeito indutor com fim extrafiscal, dentro de uma conjectura e expectativa para ter eficácia social e econômica, Leão (2015, p. 130-155) sugere os seguintes critérios: observância do princípio da igualdade; controle de eficácia; observância do princípio da proporcionalidade; a complementaridade do direito tributário e a sua aplicação subsidiária; e cumprimento da finalidade.

As normas tributárias indutoras podem ser localizadas ao longo de todo o ordenamento jurídico, como as isenções e incentivos fiscais no plano legal; e, na CF/88 destacam-se as imunidades, por se tratar de uma regra negativa de competência, que se vincula diretamente à promoção dos objetivos traçados pela Constituição aos Governos.

Como exemplos de normas tributárias indutoras no plano legal da isenção pode-se referir os seguintes casos: isenções para o desenvolvimento de regiões, ou prevenir o desequilíbrio da concorrência incentivando micro e pequenas empresas; alíquotas diferenciadas no caso de IPTU progressivo e ITR, ambos com expressa previsão de incentivo à utilização do imóvel urbano ou desincentivo à subutilização de áreas produtivas, em atenção à constitucional função social da propriedade; alíquota diferenciada no IPVA, em razão da utilização, ou do próprio IPTU, de acordo com a localização e uso do imóvel; IPTU verde; IPVA verde; e ICMS verde, que estimula o contribuinte a utilizar ferramentas de sustentabilidade via redução de alíquotas.

Ainda, há os casos dos Impostos de Importação (II), de Exportação (IE), sobre Produtos Industrializados (IPI) e sobre Operações Financeiras (IOF), todos com natureza regulatória e interventiva, e como instrumento do Estado em intervenção na ordem social e econômica.

Portanto, a função da norma tributária indutora é diferente da arrecadatória, mas o instrumento é o mesmo, a norma que institui espécie tributária, como na analogia presente, em que o carro, veículo com a finalidade de conduzir até determinado lugar, pode ter como destino Santa Rosa e/ou Salvador; dessa forma, são as normas tributárias indutoras – carros/instrumento/meio – que têm como fim – destino – a arrecadação (fiscal) e/ou a indução (extrafiscal) de determinado comportamento.

É nesse contexto que, para Leão (2015, p. 60), o dever imposto pela “norma tributária indutora há de ser tratado como um dever tributário”, pois “todo tributo extrafiscal encontra-se necessariamente sujeito ao regime jurídico-tributário”, não havendo “diferença de essência jurídica entre os tributos fiscais e extrafiscais”, posto que possuem “natureza, antes de tudo, tributária”. E, “antes de sua caracterização como normas com o objetivo claro de influenciar o comportamento dos contribuintes (por meio do termo indutoras), essas normas são tributárias”, realizando uma “finalidade indutora por meio da incidência tributária”. Isso explica o “por que para edição destas normas é essencial que o ente detenha competência tributária”, e não deixe de lado as limitações constitucionais previstas ao poder de tributar.

Assim, as normas tributárias indutoras são normas duplamente limitadas, combinando, dentro da proporcionalidade constitucional, os princípios e limites do Direito Tributário com o Direito Econômico, corroborando a referência de Moschetti em Leão:

[...] MOSCHETTI adverte que a utilização extrafiscal dos impostos é duplamente limitada: as normas tributárias extrafiscais devem respeitar não apenas os limites relativos especificamente ao poder tributário (respeito à capacidade contributiva, que significa conformidade à capacidade econômica e ao interesse coletivo dedutível dos princípios constitucionais), mas também aqueles que se referem aos campos materiais influenciados indiretamente por eles (2015, p. 53).

Nesse sentido, seria incompreensível desvincular as limitações ao poder de tributar, em especial os princípios e os valores consagrados pela CF/88 dessas normas tributárias, mesmo que de natureza tributária extrafiscal, por serem veículos de instituição de tributos, devendo estar sendo regidos por princípios que orientam o Direito Tributário e o Direito Econômico, em maior ou menor grau, devidamente adequados à necessária proporcionalidade que lhes sejam submetidos frente ao envolvimento de certas limitações e restrições de liberdade, propriedade e igualdade, mas em razão da promoção de outras finalidades públicas.

Esse “muro” de limitações ao poder de tributar é solidamente construído com alguns princípios “tijolos”, como é o caso dos princípios da legalidade, igualdade, capacidade contributiva, irretroatividade, anterioridade, entre outros; mas possuem muitas mitigações em atenção à extrafiscalidade, frente à necessidade de regulação de mercado com fim social e econômico, como é o caso do princípio da vedação ao confisco, ao trazer limites explícitos às discriminações arbitrárias, enaltecendo o direito à propriedade, devendo ser um ônus suportável pelo contribuinte, sem atingir o mínimo existencial que comprometa a existência digna, com a regular satisfação de necessidades vitais.

Por fim, no inciso I do artigo 151, o constituinte, de forma expressa, possibilita a instrumentalização pelas normas tributárias do efeito indutor ao admitir “[...] a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País”.

É nesse contexto constitucional que emerge o dever social de pagar impostos, como no caso de um agricultor que produz trigo em sua propriedade e o exporta em razão da balança comercial mais favorável, usufruindo a imunidade para a exportação desse produto. Porém, o mesmo agricultor paga mais cara a farinha de trigo em razão de que ela é importada da Argentina e manufaturada no Brasil. Veja-se que o beneficiário da norma tributária indutora (imunidade) que estimula o produtor brasileiro a exportar, é o mesmo alvo da norma tributária indutora que desestimula a importação (II) de produto produzido no Brasil, procurando proteger seu mercado interno. A questão que emerge é: Qual será a política pública tributária?

Outro exemplo seria o caso da geração de empregos nas indústrias automobilísticas quando da elevação do II, protegendo o mercado interno. Veja-se que o mesmo contribuinte/consumidor do veículo importado (e que por opção sua compra veículo importado) é beneficiado com o seu emprego e geração de renda na indústria automotiva onde é empregado.

Tais exemplos corroboram a máxima de Casalta Nabais (2012), no sentido do dever fundamental de pagar impostos, como no caso do fumante, que tem na alta carga tributária sobre o cigarro, um desestímulo e ao mesmo tempo um contributo para o sistema de saúde, caso seu tratamento seja custeado pelo Estado.

Leão (2015, p. 91), em sua obra tratando das normas tributárias indutoras acima referidas, destaca relevante aspecto quando refere que ao se “[...] estabelecer uma

finalidade diversa daquela meramente arrecadatória, estes impostos terminam por se afastar, em determinada medida, do critério definido pelo constituinte para a diferenciação dos contribuintes, qual seja, a capacidade contributiva”. No entanto, manifesta que:

[...] estaremos diante de uma nova finalidade e, conseqüentemente, de outro critério diferenciador entre os contribuintes, ainda que a capacidade contributiva siga exercendo um papel [...]. Esta finalidade diversa, que traz consigo um critério também diverso, precisa passar pelo controle do princípio da igualdade, na medida em que se trata de um tributo, que cria restrições aos direitos de propriedade, de liberdade e de igualdade de cada cidadão. (2015, p. 91-92).

Nas normas tributárias com finalidade apenas arrecadatória, é a própria CF/88 que elegeu como critério ou medida de comparação entre os contribuintes a capacidade contributiva. E o critério (capacidade contributiva) e a finalidade (distribuição igualitária da carga tributária) aproximam-se.

Dessa forma, as normas com finalidade arrecadatória devem ser avaliadas pela capacidade contributiva; e as normas indutoras que perseguem finalidade pública concreta, estimulando/ desestimulando comportamentos, devem ser analisadas levando em consideração a promoção desta finalidade, pois as normas tributárias indutoras têm como justificativa a finalidade de intervenção na ordem social e econômica.

Desse modo, o tributo, enquanto divisor social dos custos estatais e de financiamento dos serviços e bens públicos perde em intensidade, passando a ser instrumento para a promoção de finalidades estatais diversas. Conforme o critério da capacidade econômica perde seu protagonismo no campo da extrafiscalidade, o princípio da igualdade passa a utilizar um critério de diferenciação vinculado à finalidade extrafiscal, já que a diferença de carga tributária levará em conta não apenas (ou melhor, não como critério geral) a capacidade contributiva, e sim o cumprimento ou não da finalidade extrafiscal perseguida. (LEÃO, 2015, p. 94).

Na compreensão entre as normas tributárias, Shoueri (2005) esclarece que a aplicabilidade da capacidade contributiva às normas tributárias indutoras atuará ao lado de outros princípios, numa relação de integração, já que servem para atingir a mesma finalidade constitucional, posicionando-se pela adoção da última posição, pois as normas tributárias indutoras não perdem sua natureza tributária.

No mesmo sentido, Costa (2012), ao afirmar que na extrafiscalidade existe uma atenuação na eficácia do princípio da capacidade contributiva, pois sua observância não

restaria integralmente afastada – passando a ser mais “elástica”, segundo Horvath (2002, p. 92) –, uma vez que o legislador não poderá negligenciar quando dá atenção aos limites exigidos pela capacidade contributiva, como na manutenção do mínimo vital, não confisco e não cerceamento de outros direitos constitucionais.

Para Londe e Guedes (2017, p. 226-227), é a partir do momento em que o critério da capacidade econômica vai perdendo destaque no campo da extrafiscalidade, que o princípio da igualdade passa a utilizar um critério de diferenciação vinculado à finalidade extrafiscal, visto que a diferença de carga tributária levará em conta não apenas a capacidade contributiva, e sim o cumprimento da finalidade extrafiscal a ser alcançada. Assim, ainda que a tributação possa ser vinculada a um fim social e econômico, deve haver um limite quanto ao sacrifício imposto, em nome da finalidade pública, por mais cara que seja à sociedade, pois a vedação da tributação do mínimo existencial também está relacionada com a capacidade contributiva.

Segundo Leão, o que há é uma dupla limitação, além daquela relacionada ao Direito Tributário e Direito Econômico, em referência a Moschetti, pois permitir

[...] tratamentos discriminatórios de capacidades econômicas formalmente iguais, em nome do interesse coletivo, não significa atribuir ao legislador um poder ilimitado. [...]. Trata-se, na verdade, de um novo limite para o legislador, já que para esse tipo de norma, como já citado, a limitação é dupla: tanto a capacidade econômica, como as exigências coletivas [...] (LEÃO, 2015, p. 112).

Sobre a legitimidade da capacidade contributiva e sua permeabilidade nas normas tributárias indutoras, Leão (2015, p. 113) conclui que “não se poderá prescindir absolutamente da capacidade econômica, já que isso significaria esvaziar aquilo que é o principal fundamento da exação tributária e, em consequência, terminaria por tornar o imposto uma figura desnaturalizada”.

Ultrapassada a questão da capacidade contributiva, sob outro viés, não menos importante, mas que contribui com a compreensão da natureza jurídica dessas normas tributárias indutoras, Fábio Canazaro, em sua obra, apresenta o princípio da essencialidade, defendendo que a igualdade e a capacidade contributiva possuem como critério a essencialidade, que é elevada pelo autor à categoria de princípio, tendo a seletividade como técnica de tributação.

Assim, atribui-se melhor significação às normas, recorrendo à interpretação sistemática destas, e deslocando a essencialidade de técnica de tributação para princípio,

ao lado da capacidade contributiva – limitação ao poder de tributar – uma vez que o legislador não seria “livre para identificar ou conceituar o que é e o que não é essencial” (Canazaro, 2015, p. 153).

Portanto, a seletividade torna-se um importante princípio de justiça fiscal, não se destinando apenas ao legislador, mas ao contribuinte, posto que é sua garantia. E o legislador, ao estipular as alíquotas dos impostos de maneira discricionária mediante um juízo de conveniência e oportunidade – pressupondo uma política pública tributária –, deve se pautar na proporcionalidade e razoabilidade, pois a essencialidade possui conteúdo mínimo, em atenção ao inciso IV do artigo 7º da CF/88, que enuncia a quais necessidades básicas o salário-mínimo deve atender. Um exemplo de controle deste mínimo foi o caso *Americanas/SC* (RE 714.139/SC).

Para Canazaro (2015, p. 154), a essencialidade tributária é princípio, e o legislador não é livre para identificar ou conceituar o que é e o que não é essencial como fator indicativo, visando à promoção da igualdade, pois do princípio fundamental da igualdade derivam dois deveres: o dever de tratamento igualitário e diverso, e a essencialidade tributária, que caracteriza-se como limitação ao poder de tributar, em que a igualdade tributária e a capacidade contributiva são limitações expressas ao poder de tributar.

Portanto, é a existência de finalidade precípua de influenciar os comportamentos que caracteriza a norma tributária indutora, e conforme Schoueri (2005, p. 30), “a norma tributária, por induzir comportamentos [...] deve ter em conta seus efeitos” sociais e econômicos.

Sendo assim, como se identifica uma norma tributária indutora? Essas normas têm como causa da indução uma política pública tributária que visa promover uma solução a um problema social e econômico.

Cabe destacar que da sua causa até a sua finalidade, passa-se pela norma tributária indutora, que se propõe a induzir um comportamento em razão de sua função extrafiscal, e esta sua função tem o efeito indutor, numa conjectura econômica e social, de atingir a finalidade (expectativa) promovida pela política pública tributária, que é instrumentalizada pela norma tributária indutora.

Portanto, ao mesmo tempo em que se pode afirmar a evidência de que a tributação exerce influência no comportamento dos contribuintes, independentemente da natureza fiscal ou extrafiscal, pois o tributo indutor atua como prêmio para o contribuinte, que passa a atuar de acordo com a promoção de determinada finalidade, são as políticas

públicas tributárias que, a partir de um problema público, promovem alternativas para superar esse problema por meio do instrumento que são as normas tributárias indutoras.

5. Considerações Finais

Concluída a investigação, é pertinente sistematizar as inferências construídas no sentido do protagonismo e relação entre as políticas públicas tributárias e as normas tributárias indutoras.

Nesse sentido, a CF/88, em seu artigo 3º, elencou diversos objetivos fundamentais a serem perseguidos pelo Estado; para a concretização desses objetivos, o Estado se vale dos tributos como forma de angariar recursos para colocar em prática as políticas públicas, e muitas vezes o faz, também, com o objetivo de intervir no ambiente social e econômico. Essa arrecadação tributária tem relevante significado para o Estado, porque de nada vale a previsão de diversos direitos sociais sem que seja possível sua real implementação por meio das políticas públicas finalísticas, ou em especial as políticas públicas tributárias.

Mais adiante o constituinte, no artigo 170, ao tratar da ordem econômica, destaca como finalidade do Estado: “assegurar a todos existências digna, conforme os ditames da justiça social” e “mediante a valorização do trabalho humano e da livre iniciativa”. Assim, no intuito de estabelecer uma sociedade justa, na qual seja valorizada a pessoa humana e resguardada sua dignidade, é que se encontra inserida a extrafiscalidade.

Essa tributação, realizada por meio das normas tributárias indutoras, traduz-se em importante instrumento na efetivação de tais objetivos e princípios consagrados na CF/88, estimulando ou induzindo comportamentos, atuando em conjunto não apenas na economia, mas também na sociologia, na política, na cultura, nas artes, etc., pois são normas de natureza tributária com atuação na ordem econômica, e que devem seguir os princípios regentes, tanto da ordem tributária quanto da econômica, não devendo ultrapassar os limites impostos pelos princípios da propriedade privada, da proibição ao confisco, da livre concorrência, da legalidade tributária, da capacidade contributiva, entre inúmeros outros.

Importante paradoxo que se destaca é a arrecadação nas normas tributárias indutoras, já que ao estimularem/desestimularem comportamentos, podem, conforme a situação, reduzir a arrecadação. Mas quando da instituição desta espécie normativa tributária, não se prevê única e exclusivamente a arrecadação, e sim que a norma tenha finalidade indutora de comportamento.

Assim, a extrafiscalidade promovida pelas políticas públicas tributárias e instrumentalizadas por meio das normas tributárias indutoras, emerge como uma possível alternativa de conexão entre o Estado e o contribuinte, na busca pelo interesse público em comum.

Além disso, a presente investigação revelou que, em meio à dupla limitação – do Direito Tributário e Econômico – das normas tributárias indutoras, a igualdade e a capacidade contributiva perdem intensidade, porém não são por completo afastadas, buscando-se a compatibilização, posto que não é possível admitir uma inexistência de relação entre extrafiscalidade, igualdade e capacidade contributiva.

Por isso, ao estabelecer uma finalidade diversa daquela meramente arrecadatória, esses impostos terminam por se afastar, em determinada medida, do critério usual de imposição das normas tributárias, não se elegendo o tributo apenas como divisor social dos custos estatais e de financiamento dos serviços e bens públicos, mas passando a ser instrumento para a promoção de finalidades estatais diversas, protagonizadas pelas normas tributárias indutoras, que respondem ao problema público que deu origem a uma política pública tributária, promovendo a norma tributária indutora com a finalidade de induzir um comportamento do contribuinte.

Portanto, restou evidenciado que, sendo o tributo um instrumento com as funções fiscais e extrafiscais, a tributação não pode ser vista como o único instrumento estatal para a promoção das finalidades públicas, devendo atuar de forma complementar e subsidiariamente. Trata-se de uma escolha, no âmbito das políticas públicas tributárias, pela qual o governo opta por estimular ou desestimular um comportamento do contribuinte em vez de investir, conforme o caso da concessão de incentivos tributários para a aquisição de veículos elétricos, como forma de atender aos ditames de uma política pública tributária ambiental, no sentido do desenvolvimento ecológico e equilibrado, o que pode possibilitar a redução do preço desses veículos, impulsionando o aumento de sua produção em território nacional.

Assim, corroborando com o dever fundamental de pagar imposto (extra)fiscal, pois a extrafiscalidade pressupõe a fiscalidade, e o tributo pode ser usado como instrumento para a realização de finalidades públicas não vinculadas unicamente à arrecadação tributária, por meio da promoção de políticas públicas tributárias definidas, a partir de um problema público, demonstra-se a existência e a relação entre as políticas públicas tributárias e as normas tributárias indutoras.

Referencias

Bernardes, F. C., & Lemos, J. F. (2017). Análise da extrafiscalidade na estrutura da norma jurídica tributária. In V. de Souza Lobato (Ed.), *Extrafiscalidade: Conceito, interpretação, limites e alcance* (pp. 107-121). Belo Horizonte: Fórum.

Canazaro, F. (2015). *Essencialidade Tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação do consumo*. Porto Alegre: Livraria do Advogado.

Coêlho, S. C. N. (2009). *Curso de Direito Tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense.

Costa, R. H. (2012). *Capacidade Contributiva* (4ª ed.). São Paulo: Malheiros.

Horvath, E. (2002). *O Princípio do Não Confisco no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética.

Leão, M. T. (2015). *Controle da extrafiscalidade*. São Paulo: Quartier Latin.

Londe, C. R. O., & Guedes, F. A. (2017). Eventuais efeitos sancionatórios da extrafiscalidade e sua (in)adequação ao ordenamento jurídico pátrio. In V. de Souza Lobato (Ed.), *Extrafiscalidade: Conceito, interpretação, limites e alcance* (pp. 207-228). Belo Horizonte: Fórum.

Nabais, J. C. (2012). *O Dever Fundamental de Pagar Impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina.

Nusdeo, F. (1995). *Fundamentos para uma codificação do Direito Econômico*. São Paulo: Revista dos Tribunais.

Pascali, A. de, & Deligne, M. de S. P. (2017). Poder judiciário e o controle das normas tributárias. In V. de Souza Lobato (Ed.), *Extrafiscalidade: Conceito, interpretação, limites e alcance* (pp. 49-66). Belo Horizonte: Fórum.

Pimenta, D. de M., Lima, L. R. de, & Moura, R. B. de. (2017). O alcance e os limites da extrafiscalidade. In V. de Souza Lobato (Ed.), *Extrafiscalidade: Conceito, interpretação, limites e alcance* (pp. 87-105). Belo Horizonte: Fórum.

Schoueri, L. E. (2005). *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense.

Torres, R. L. (1986). *Sistemas Tributários*. Rio de Janeiro: Forense.

Zilveti, F. A. (2005). Variações sobre o princípio da neutralidade no direito tributário. *Direito Tributário Internacional*, 19, 24-40. Recuperado de <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1701/1187>