



CENTRO UNIVERSITÁRIO LUTERANO DE PALMAS

Recredenciado pela Portaria Ministerial nº 1.162, de 13/10/16, D.O.U. nº 198, de 14/10/2016
AELBRA EDUCAÇÃO SUPERIOR - GRADUAÇÃO E PÓS-GRADUAÇÃO S.A.

VINICIUS DA COSTA SOUZA

A ANÁLISE ECONÔMICA ACERCA DO ICMS DE COMBUSTÍVEL

Palmas - TO

2020

VINICIUS DA COSTA SOUZA

A ANÁLISE ECONÔMICA ACERCA DO ICMS DE COMBUSTÍVEL

Trabalho de Curso em Direito apresentado como requisito parcial da disciplina de Trabalho de Curso em Direito II (TCD II) do Curso de Direito do Centro Universitário Luterano de Palmas - CEULP/ULBRA.

Orientador: Prof. Me. Thiago Perez Rodrigues da Silva.

Palmas - TO

2020

VINICIUS DA COSTA SOUZA

A ANÁLISE ECONÔMICA ACERCA DO ICMS DE COMBUSTÍVEL

Trabalho de Curso em Direito apresentado como requisito parcial da disciplina de Trabalho de Curso em Direito II (TCD II) do Curso de Direito do Centro Universitário Luterano de Palmas - CEULP/ULBRA.

Orientador: Prof. Me. Thiago Perez Rodrigues da Silva.

Aprovado em 09 de Dezembro de 2020.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Me. Thiago Perez Rodrigues da Silva.

(Orientador)

Centro Universitário Luterano de Palmas

Prof. (a). Me. Denise Cousin Souza Knewitz.

Centro Universitário Luterano de Palmas

Prof. Me. Marcelo Amaral da Silva.

Centro Universitário Luterano de Palmas

Palmas - TO

2020

Agradeço primeiramente a Deus que em sua infinita bondade me ajudou na conclusão desse trabalho. Aos meus familiares por todo apoio e incentivo. Por fim, ao meu orientador Thiago Perez pelos ensinamentos e o auxílio constante durante a elaboração da monografia.

RESUMO

O estudo monográfico ira abordar a análise econômica provocada pela minoração do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços em relação ao combustível também intitulado por parte da doutrina com ICMS Combustível. O objetivo geral é analisar a divergência na apuração de impostos nos estados, caso ocorra a minoração do ICMS sobre o combustível. No tocante, a metodologia utilizada no presente trabalho, o método escolhido é o dedutivo. O primeiro capitulo dispõe sobre a tributação e arrecadação. O segundo capítulo trata dos tributos extrafiscais e ICMS de combustível. Já o terceiro capitulo, análise dos efeitos econômicos sobre o ICMS de combustível. Verifica-se que os variáveis aumentos nos preços dos combustíveis incidem reflexos sobre todos os setores da sociedade, com isso, a premissa de redução o ICMS Combustível é bastante atrativo.

Palavras-Chave: Efeitos Econômicos. ICMS Combustível. Impostos. Minoração.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	6
1 TRIBUTAÇÃO E ARRECADAÇÃO.....	8
1.1 EVOLUÇÃO HISTÓRICA E CONCEITUAL DOS TRIBUTOS NO BRASIL.....	8
1.2 CONCEITO DE TRIBUTO.....	10
1.3 ESPÉCIES DE TRIBUTOS.....	13
2 TRIBUTOS EXTRAFISCAIS E ICMS DE COMBUSTÍVEL.....	21
2.1 TRIBUTO EXTRAFISCAL.....	21
2.2 NOÇÕES PRELIMINARES DE ICMS.....	23
2.3 A EXTRAFISCALIDADE DO ICMS.....	26
3 ANÁLISE DOS EFEITOS ECONÔMICOS SOBRE O ICMS DE COMBUSTÍVEL.....	32
3.1 ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO.....	32
3.2 CURVA DE LAFFER.....	35
3.3 ANÁLISE ECONÔMICA DO ICMS COMBUSTÍVEL.....	38
CONCLUSÃO.....	42
REFERÊNCIAS.....	44
ANEXOS.....	51

INTRODUÇÃO

O tema foi escolhido em razão de uma entrevista na qual o Presidente da República o Sr. Jair Messias Bolsonaro desafiou os governadores dos Estados Membros a reduzirem o ICMS sobre o combustível.

Além dos mais, a paralisação dos caminhoneiros que estagnou o país, motivou o governo a prometer redução nos preços das bombas dos postos de gasolina, mas até o momento, essa diferença não foi observada na renda do consumidor. Dessa forma, não adianta reduzir o preço dos combustíveis nas refinarias e a queda não chegar às bombas, em razão de imbrólios políticos entre o Presidente da República e o os Governadores.

A princípio, tem-se que o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) está previsto na Constituição Federal de 1988, sendo fonte primordial das receitas dos Estados, e auxiliando na manutenção de serviços essenciais para população como transporte e alimentos.

Em contrapartida, são constantes e expressivos os aumentos nos preços dos combustíveis no Brasil, isso é resultado da política de preços da Petrobrás, o que incide no acréscimo de tributos federais. Assim, emerge a ideologia de que o Governo Federal deveria monitorar a Petrobrás para que as altas não pudessem ser repassadas para a população, mas na prática, isso não é que ocorre, pelo o contrário, sempre que há aumento, é repassado para o consumidor.

O Governo Federal atribui aos Estados a majoração sobre o ICMS, contudo, a possibilidade de redução da alíquota do ICMS não seria interessante para os governantes estaduais, pois a redução no imposto poderia acarretar em uma perda substancial na arrecadação de recursos nos Estados e com isso, afetar o crescimento da economia o que atrai bastante os Chefes do Executivo.

Além disso, a redução do imposto pode ensejar segundo ponderam alguns especialistas, em atraso no pagamento de salários de funcionários, como policiais, professores e demais servidores públicos. Sem mencionar, o fato que a maioria dos Estados brasileiros, atualmente, passam por crises financeiras. Dessa forma, a redução do ICMS sobre combustíveis é uma questão a ser pensada e analisada discretamente, é o que presente estudo visa fazer, averiguando se há espaço para a diminuição desta carga tributária, pois cada combustível é tributado de uma maneira diferente pelo Estado.

É inquestionável a relevância do tema proposto, tendo em vista, que em um contexto atual, existem muitos debates sobre o assunto. Com isso, o tema é considerado polêmico para a sociedade

e no meio jurídico. Diante disso, é primordial uma reflexão profunda do previsto na Constituição Federal de 1988, bem como, no Código Tributário Nacional acerca da viabilidade de redução de ICMS sobre combustível.

O objetivo central do estudo é analisar a divergência na apuração de impostos nos estados, caso ocorra a minoração do ICMS sobre o combustível. Para isso, utilizou-se de objetivos específicos: verificar a estrutura tributária dos combustíveis no Brasil, apresentar a destinação dos recursos obtidos através da arrecadação do ICMS e a responsabilidade fiscal.

A pesquisa é fundamentada em referências bibliográficas, compreendendo análises de doutrinárias, artigos, sites, livros, revistas, e demais textos jurídicos, com a finalidade de buscar a análise desejada, tratando-se de uma inovação tributária, entretanto sem as devidas fiscalizações necessárias para o cumprimento da redução.

Dessa forma, é necessária a realização de uma análise profunda acerca do tema em foco, para que se possa compreender os parâmetros utilizados pelo governo para a cobrança do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços. Assim, é necessário analisar o assunto, as possíveis carências existentes no ordenamento jurídico brasileiro e consequências.

A estrutura da pesquisa foi dividida em três capítulos: no primeiro capítulo, será abordada a questão histórica, conceitual dos tributos no Brasil, e as espécies de tributos.

Nas premissas do segundo capítulo, tem-se a análise dos tributos extrafiscais e ICMS de combustível. Por fim, no terceiro e último capítulo, com relação ao problema proposto, a pesquisa averiguará os efeitos econômicos sobre o ICMS de Combustível.

1 TRIBUTAÇÃO E ARRECADAÇÃO

Para o entendimento sobre a tributação e a consequente arrecadação por meio dos tributos no Sistema Tributário Nacional, faz-se necessário construir comentários acerca da evolução histórica do direito tributário.

1.1 EVOLUÇÃO HISTÓRICA E CONCEITUAL DOS TRIBUTOS NO BRASIL

Como ponto de partida da análise sobre o contexto histórico dos tributos no Brasil e sua instituição em território nacional, existem alguns autores que compreendem o surgimento dos tributos intrínseco ao início da humanidade. A formação do Estado nos tempos mais remotos da civilização, propiciou a idealização do tributo e da arrecadação, fomentando a figura de governante que cobrava espécie de dizimo por assim dizer dos povos antigos, especificamente na Grécia.

Conforme Urbano (2014) a origem da palavra tributo dá-se com o povo Romano, mais especificamente da palavra *tributum*, que traduzia-se na quantia que os cidadãos e posteriormente que os povos subjugados pagavam para sustentar e financiar Roma. Todavia, com o passar dos anos, houve o desfazimento do Império Romano e mesmo após sua queda a cultura advinda das relações tributárias manteve-se presente na sociedade.

Assim, entende-se que a tributação emergiu antes mesmo das teorias formuladas a seu respeito na Grécia Antiga. Visto os preceitos históricos em bojo mundial, passasse ao estudo do assunto no ordenamento jurídico brasileiro.

É certo que, existem divergências sobre o início do direito tributário no Brasil, mas realizando-se um panorama sobre as Constituições brasileiras e sua disposição sobre matéria tributária. A primeira Carta Magna (Constituição do Império de 1824) pouco abordava sobre a temática.

Todavia, já durante o período regencial, após abdicação de Dom Pedro I entre 1831 e 1840 forma promulgadas várias normativas tratando sobre arrecadação e controle de tributos. Posteriormente, na Constituição de 1889, surgiu no Brasil a criação do imposto de renda (emergido em 1923).

A Constituição de 1934 viabilizou inúmeras inovações no ramo tributário como é o caso do princípio da imunidade recíproca. Em 1937 alguns princípios foram mantidos e outros acrescentados mesmo sobre a vigência do regime ditatorial.

Em 1946, após longos anos de ditadura, foi promulgada a nova Constituição, assegurando a independência e harmonia no sistema financeiro. Além disso, atribui-se a União a competência de cobrança de impostos sobre consumo, distribuição, importação, exportação, entre outros.

Entretanto, Martins (2000, p. 1-2 *apud* FERREIRA, 2017, s.p) ensina que o:

Direito tributário principiou a ganhar consistência como Sistema Tributário Nacional a partir da Emenda Constitucional nº 18/65. E o que existia anterior à Emenda Constitucional nº. 18/1965, defendido por alguns como um sistema autônomo, na verdade era uma completa desarmonia das normas, apesar de já se ter desenvolvido, com razoável densidade, a técnica impositiva concernente a alguns tributos. Anterior a Emenda Constitucional nº. 18/65, os conflitos se sucediam, não existia uma harmonia, as normas eram impregnadas com imperfeições notórias, e os abusos e as ilegalidades eram frequentes, gerando choques contínuos entre normas.

Nesse aspecto, tem-se que o sistema tributário nacional atua em plena harmonia com os anseios governamentais por arrecadação, além disso, é composto por mecanismos de sistematização que englobam suas espécies, criando elementos tributáveis destinados a população.

Corroborando com debatido, Soares (2004, p. 209 *apud* HARADA 2016, p. 21), sintetiza que, Sistema Tributário, “é um conjunto de normas de natureza tributária, inserido em um sistema jurídico global, como as Constituições de um Estado, formando um todo, unitário e ordenado, que devem obediência aos princípios e regras deste sistema, reciprocamente harmonizados, que organizam os elementos constitutivos deste mesmo Estado”.

A Emenda Constitucional de 1965 ensejou o anseio de mudança no sistema financeiro brasileiro (acarretando uma reforma tributária e permitindo a promulgação do Código Tributário Nacional – CTN.

O CTN (Lei nº 5.172 de outubro de 1966) passou a reger sobre o sistema tributário nacional e estabeleceu as normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

A Constituição de 1967 estabeleceu a Lei Complementar a competência para dispor acerca das normas de direito tributário, bem como, eximir quaisquer conflitos existentes entre União, Estados e Municípios. No entanto, a Carta de 1967 não durou muito, e em 1969 com a edição de uma nova Constituição através da Emenda Constitucional nº 1/69, os princípios gerais do direito tributários passaram a ser consolidados no ordenamento pátrio.

E finalmente após o reestabelecimento de um governo democrático em território nacional, a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 foi promulgada, o Sistema Tributário

Nacional encontrasse no Título VI a tributação e do orçamento, Capítulo I, do Sistema Tributário Nacional, artigos 145 a 156.

A Constituição Federal de 1988 pode ser considerada como sendo um grande marco na instituição de direitos previstos e destinados aos cidadãos brasileiros, é de extrema importância para o embasamento teórico da pesquisa, observar o disposto no diploma legal sobre o assunto em foco.

Afirmam Ishida e Martelli (2015) que o Sistema Tributário Nacional é o conjunto de tributos vigente no país, amparados legalmente pela lei maior que é a Constituição Federal. Definido como um sistema racional que advém de contribuições também do tipo histórico um método eficaz para o controle sobre a definição e instituição de tributos e sua forma de arrecadação que encontra limites na constituição e a competência impositiva está expressamente prevista.

Na mesma toada, entendem Fabretti (2016, p. 13) o sistema tributário “é um instrumento potencial a ser utilizado para a redução da desigualdade social, assim como a melhoria da distribuição de renda”.

A Constituição Federal tem um capítulo próprio para regular o Sistema Tributário Nacional, que nada mais é do que um complexo de normas e princípios que regulam as garantias e as obrigações dos contribuintes, bem como, as regras que devem ser observadas pelos entes políticos quando da implementação e cobrança dos tributos, isto é, no processo produtivo de leis tributárias. (FONSECA, 2012)

Constata-se que, na Constituição Federal de 1988 consta tão somente a definição de competência, dividindo-se os tributos em Federais, Estaduais e Municipais, assim como no Código Tributário Nacional que versa sobre os impostos sobre o comércio exterior, impostos sobre o patrimônio e a renda, impostos sobre a produção e a circulação. Após breve relato histórico, é visível a importância dos tributos e da arrecadação para o Sistema Tributário Nacional (pelo desenvolvimento do direito e da ciência) e o funcionamento da sociedade capitalista como um todo.

1.2 CONCEITO DE TRIBUTO

A disposição do Código Tributário Nacional em seu artigo 3º traz-se a definição de tributo:

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

Ressalte-se que mesmo a Constituição Federal de 1988 não formulando explicitamente um conceito de tributo, remete a Lei Complementar no artigo 146, estabelecer que:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

Observa-se a redação do mencionado dispositivo constitucional delega a competência de conceituação de tributo a Lei Complementar, ou seja, da legislação infraconstitucional.

Contudo, a maioria da doutrina faz severas críticas em relação a disposição legal do artigo 3º do CTN, entendendo que embora o texto legal seja bastante rígido, o adimplemento do tributo é pelo o contribuinte com o pagamento em dinheiro (afastada a possibilidade de tributos *in natura* e *in labore*).

Nesse tocante destaca-se a opinião de Machado (2016, p. 34) tem-se que “o direito brasileiro não admite a instituição de tributo em natureza, vale dizer, expresso em unidade de bens diversos do dinheiro, ou em unidade de serviços. Para o autor, o legislador, afastando as divergências da doutrina, disse que tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Em outras palavras, ordenamento jurídico brasileiro desconhece os tributos *in natura* e *in labore*. Na mesma linha de raciocínio, Amaro (2010, p. 56) afirma categoricamente que não é admitida:

A existência do tributo *in natura* e *in labore* na interpretação do artigo e que se essa fosse a verdadeira intenção do legislador o conceito deveria ser redigido de outra maneira. A prestação pecuniária é sempre expressa em moeda ou (o que dá no mesmo) tem valor que nela (moeda) se exprime. Para que o conceito abrangesse tributos *in natura* e *in labore*, ter-se-ia de dizer, tributo é a prestação em moeda, bens ou serviços etc., ou ainda: tributo é a prestação cujo valor se expressa em moeda, ou nela se possa traduzir etc. Se se disse prestação pecuniária, afastou-se, como objeto da obrigação tributária, tudo que não seja pecúnia.

Para outra parte da doutrina, entende-se que por tributos aqueles advindos de bens, serviços ou trabalho. Destaca-se o ensinamento de Carvalho (2013, p. 67) quanto à redação do conceito de tributo:

O legislador comete um erro grosseiro ao agregar a cláusula ou cujo valor nela se possa exprimir, pois com isso ampliou exageradamente o âmbito das prestações tributárias. Note-se que quase todos os bens são suscetíveis de avaliação pecuniária, principalmente o trabalho humano que ganharia a possibilidade jurídica de formar o substrato de relação de natureza fiscal. Com base nessa premissa, alguns entenderam que o serviço militar, o trabalho nas mesas eleitorais e aquele desempenhado pelos jurados realizariam o conceito de tributo, já que satisfazem às demais condições postas pelo citado preceito.

Aponta o autor que existem muitas variações doutrinárias quanto ao critério de classificação dos tributos e que as mesmas poderão mudar com o passar do tempo, conforme o nível de aprofundamento que cada doutrinador adotar.

Segundo Amaro (2010, p. 25) “tributo é prestação pecuniária não sancionatória de ato ilícito, instituída em lei e devida ao Estado ou a entidades não estatais de fins de interesse público”.

Entende-se que tributo não é sanção, sendo compulsório e de prestação obrigatória, pois é legalmente constituído, atendendo ao princípio da legalidade, e é cobrado mediante atividade vinculada da administração pública. Schoueri (2012, p. 58 *apud* BERNARDES; SOUZA; ELOI, 2013, p. 34) compreende que:

Na dinâmica da economia, as pessoas auferem renda, como fruto do seu capital e ou do seu trabalho, renda essa que, muitas vezes, é convertida em patrimônio ou mantida enquanto poupança. Mas, outras mais tantas vezes essa riqueza é utilizada para a aquisição de bens. Essa aquisição poderá ocorrer de particulares no geral, que detenham certos bens, ou ainda, de determinados particulares que existam e produzam no mercado com o escopo de produzir, circular, bens e serviços no mercado.

Assim, o autor supracitado afirma que torna-se imediato, assim, que do ponto de vista econômico, um imposto sobre a renda das famílias tem a mesma base da somatória de um imposto sobre consumo, acrescido de um imposto sobre investimentos. É equivalente a tributação da receita das empresas à somatória dos tributos sobre os fatores de produção (salário e dividendos).

O fluxo circular da renda de Musgrave retratado na obra do autor em comento comprova que a tributação incide diretamente sobre a renda, sendo diferentes apenas os momentos em que incidem. Assim, permite visualizar melhor a classificação do tributo, em conformidade com a incidência sobre renda produzida, renda distribuída, renda poupada ou renda consumida.

Harada (2016, p. 52) em sua obra *Direito Financeiro e Tributário*, analisando a definição inserida no artigo 3º do Código Tributário Nacional, assim se manifesta:

Tributo é toda prestação pecuniária compulsória significa prestação em dinheiro, representando obrigação de dar. Em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir a forma

usual de satisfazer o tributo é em moeda corrente; porém, nada impede que possa o pagamento do tributo ser feito por algo equivalente à moeda, desde que a legislação ordinária de cada entidade tributante assim o determine, como faculta o Código Tributário Nacional.

Diante do descrito, na previsão do artigo 3º do CTN identificam-se as classificações das espécies tributárias abordadas a seguir. Além disso, os apontamentos feitos pelos doutrinadores acerca da definição de tributo, consistem na melhor conceituação de tributos existente no ordenamento pátrio.

1.3 ESPÉCIES DE TRIBUTOS

Em conformidade com o artigo 145 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 existem três espécies de tributos no ordenamento jurídico brasileiro:

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

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

§ 2º As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

Complementando a disposição das espécies, o artigo 5º do Código Tributário Nacional:

Art. 5º Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Entretanto, para a corrente doutrinária majoritária existem cinco espécies de tributos no ordenamento pátrio, os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, os empréstimos compulsórios e contribuições que serão abordados a seguir de forma detalhada. A princípio, é necessário conceituar imposto.

A definição de imposto (espécie de tributo) está descrita no artigo 16 do Código Tributário Nacional, que dispõe:

Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

Pelo disposto no dispositivo, pode-se entender que o imposto independe de qualquer atuação por parte do Estado para que obrigar o contribuinte a satisfazer a obrigação que é o pagamento.

Pontua Amaro (2010, p. 34) que o fato gerador do imposto:

É uma situação (por exemplo, aquisição de renda, prestação de serviços etc.) que não supõe nem se conecta com nenhuma atividade do Estado especificamente dirigida ao contribuinte. Ou seja, para exigir o imposto de certo indivíduo, não é preciso que o Estado lhe preste algo determinado. Além dos mais, o imposto tem por principal característica a previsão de uma situação desvinculada de qualquer atividade do Estado como fato gerador.

Amaro explica que “para exigir imposto de certo indivíduo, não é preciso que o Estado lhe preste algo determinado”. É por essa razão que dizemos que o imposto é um tributo não vinculado, porque independe, para sua cobrança, de qualquer atividade direta do Estado em prol do contribuinte.

Os impostos incidem de com a manifestação de riqueza do devedor, para Segundo Alexandre (2014) o imposto se sustenta sobre a ideia da solidariedade social. O estado necessita de ser mantido, precisa que lhe forneçam recursos, e esses recursos serão revertidos para a coletividade. Vale destacar que os tributos não são vinculados, assim como sua arrecadação não é vinculada, suas receitas são aplicadas nas atividades gerais do Estado, o seu fato gerador independe de qualquer atividade específica do estado, conforme o artigo 16, CTN.

Vale ressaltar que característica importante dos impostos é o fato dos produtos da arrecadação não ser vinculado a destinação específica, com base no artigo 167, inciso IV da Constituição Federal de 1988, *in verbis*:

Art. 167. São vedados:

(...)

IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Ressalte-se que em conformidade com os impostos ainda, o parágrafo 1º do artigo 145 da CF estabelece que a tributação através de impostos deve sempre que houver possibilidade ser criada “sob medida” para cada tipo de contribuinte, diferenciando-se a capacidade contributiva e econômica de cada indivíduo enquanto cidadão e contribuinte.

Além disso, tem-se que os impostos podem ser classificados em federais, estaduais e municipais, outra determinação é quanto a finalidade dos impostos, podendo ser fiscal (objetivo arrecadação de recursos para o Estado) ou também extrafiscal (utilizada para estimular ou desestimular os contribuintes).

A segunda espécie de tributo são as taxas a Constituição Federal de 1988, conforme já explanado em seu artigo 145, II, atribuiu à União, Estados, Distrito Federal e Municípios a competência para instituir “taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição”. O CTN prevê as taxas em seu artigo 77 que:

Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.
Parágrafo único. A taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto nem ser calculada em função do capital das empresas. (Vide Ato Complementar nº 34, de 1967)

Mas, diferente dos impostos, as taxas são tributos que possuem como fato gerador uma atividade estatal específica intrínseca ao contribuinte, seja por meio do exercício regular do poder de polícia, ou pela prestação de serviço público específico e divisível, ou colocação deste à disposição do contribuinte.

Segundo Alexandre (2014) a taxa é significativamente atrelada a ação do estado, em outras palavras, pode dizer que o seu fato gerador está ligado a um ato preciso da administração pública, prestados ao contribuinte e postos a sua disposição. É importante frisar que o ente competente para instituir e cobrar determinada taxa é quem presta o serviço ou quem exerce o respectivo poder de polícia.

Vale destacar que as taxas se diferem das tarifas, afirma Sabbag (2016) **que** a tarifa (espécie de preço público), pode ser conceituada como preço de venda do bem, exigido por empresas prestacionistas de serviços públicos (concessionárias e permissionárias), como se comum

vendedoras fossem. Um outro ponto é que as taxas são compulsórias, já as tarifas serão pagas somente se o sujeito quiser usufruir do serviço público oferecido.

Ensina Carvalho (2013, p. 45) que as taxas são tributos que se caracterizam por apresentarem, na hipótese da norma:

A descrição de um fato revelador de uma atividade estatal, direta e especificamente dirigida ao contribuinte. Nisso diferem dos impostos, e a análise de suas bases de cálculo deverá exibir, forçosamente, a medida da intensidade da participação do Estado. Acaso o legislador mencione a existência de taxa, mas eleja base de cálculo mensuradora de fato estranho a qualquer atividade do Poder Público, então a espécie tributária será outra, naturalmente um imposto. O direito positivo vigente prevê duas espécies de taxas: a) taxas cobradas pela prestação de serviços públicos; e b) taxas cobradas em razão do exercício do poder de polícia.

Infelizmente, o CTN não definiu o que pode-se compreender por serviço público, provocando discussões entre a doutrina por meio de posicionamento diversos na tentativa de conceituar a expressão.

O Código Tributário Nacional, infelizmente, não estipulou o que se deve entender por serviço público. Este fato tem gerado entre nossos doutrinadores diversos posicionamentos visando definir a expressão. No tocante ao poder de polícia o CTN tratou de defini-lo em seu artigo 78:

Art. 78. Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranqüilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos. (Redação dada pelo Ato Complementar nº 31, de 1966)

Parágrafo único. Considera-se regular o exercício do poder de polícia quando desempenhado pelo órgão competente nos limites da lei aplicável, com observância do processo legal e, tratando-se de atividade que a lei tenha como discricionária, sem abuso ou desvio de poder.

Resta clarividente que, é por meio do exercício da atividade pautada no poder de polícia que a Administração Pública restringe direitos individuais em prol de finalidades coletivas, objetivando concilia-las com o Poder Público e sociedade. A terceira espécie é a contribuição de melhoria, estando conceituado no artigo 81 do CTN, *in verbis*:

Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como

limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

É tributo de competência comum, podendo ser instituído pelo ente que realizou a obra da qual decorreu a valorização imobiliária. O artigo 1º do Decreto-lei nº 195 de 1967, que traz as normas gerais aplicáveis à Contribuição de Melhoria.

Art 1º A Contribuição de Melhoria, prevista na Constituição Federal tem como fato gerador o acréscimo do valor do imóvel localizado nas áreas beneficiadas direta ou indiretamente por obras públicas.

Assim como as taxas, a contribuição de melhoria é um tributado que possui um fato gerador interligado a atividade estatal específica relacionada ao contribuinte, visando a melhoria e valorização da obra pública.

Nas palavras de Carvalho (2013, p. 45) convém esclarecer que:

Se as taxas pressupõem serviços públicos ou o exercício do poder de polícia, as contribuições de melhoria levam em conta a realização de obra pública que, uma vez concretizada, determine a valorização dos imóveis circunvizinhos. A efetivação da obra pública por si só não é suficiente. Impõe-se um fator exógeno que, acrescentando à atuação do Estado, complemente a descrição factual. E a valorização imobiliária nem sempre é corolário da realização de obras públicas. Além do mais, muitas há que, sobre não acarretarem incremento de valor nos imóveis adjacentes, até colaboram para a diminuição de seu preço de mercado. Em consequência disso, por isso, do crescimento valorativo que o imóvel experiente, em razão da obra efetuada pelo estado, quer o direito positivo brasileiro que seu proprietário colabore com o Erário, pagando a chamada contribuição de melhoria.

Dessa forma, a contribuição de melhoria possui como finalidade suprema a valorização da obra pública (de um imóvel), por essa razão os valores devem ser definidos no início da construção de modo a evitar possíveis danos ao erário.

A quarta espécie são os empréstimos compulsórios, conforme a redação da Constituição Federal de 1988 em seu artigo 148, tem-se que:

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b".

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

Dentre os pontos relevantes descritos no mencionado dispositivo legal está a competência exclusiva da União para a criação do empréstimo compulsório, além do mais, destaca-se também que existe diferença quanto aos outros tributos, pois este será devolvido ao indivíduo a qual se tomou este empréstimo.

Os empréstimos compulsórios (artigo 148) são tributos não vinculados, contraprestacionais/retributivos e restituíveis cuja receita é destinada/afetada ao custeio de despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência (inciso I) ou para investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional (inciso II) (FERREIRA, 2017). Os empréstimos compulsórios também são tratados no Código Tributário Nacional em seu artigo 15:

Art. 15. Somente a União, nos seguintes casos excepcionais, pode instituir empréstimos compulsórios:

I - guerra externa, ou sua iminência;

II - calamidade pública que exija auxílio federal impossível de atender com os recursos orçamentários disponíveis;

III - conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo.

Parágrafo único. A lei fixará obrigatoriamente o prazo do empréstimo e as condições de seu resgate, observando, no que for aplicável, o disposto nesta Lei.

Assim, não ocorre a tributação sem fato gerador, contudo, em conformidade com a legislação isto poderá acontecer por meio de Lei Complementar. Vale ressaltar que o Supremo Tribunal Federal em Recurso Especial entendeu que os empréstimos compulsórios são uma espécie de tributo:

De feito, a par das três modalidades de tributos (os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria) a que se refere o art. 145 para declarar que são competentes para instituí-los a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, os arts. 148 e 149 aludem a duas outras modalidades tributárias, para cuja instituição só a União é competente: o empréstimo compulsório e as contribuições sociais, inclusive as de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas. (STF, Tribunal Pleno, RE 146.733-9/SP, Rel. Min. Moreira Alves, j. 29.06.1992, DJ 06.11.1992, p. 20.110).

Os empréstimos compulsórios são empréstimos forçados, coativos, porém restituíveis. A obrigação de pagá-los não nasce de um contrato, de uma manifestação livre das partes, mas sim de determinação legal. Verificada a ocorrência do fato gerador, surge a obrigação de “emprestar” dinheiro ao Estado (ALEXANDE, 2014).

Em respeito ao princípio da segurança das relações jurídicas e da boa-fé, prevalece o entendimento segundo o qual a lei complementar que institui o empréstimo compulsório e sua restituição vincula o legislador. Do contrário, novas leis poderiam ser editadas procrastinando *ad aeternum* a devolução do empréstimo compulsório (CHIMENTI, 2012).

Desse modo, os empréstimos compulsórios terão que ser ressarcidos ao sujeitos passivo, a Lei Complementar tem que especificar a forma e o momento da devolução desses valores, conforme explanado, essa definição de tempo é competência da União.

Por fim, a última espécie de tributo a contribuição ou também conhecida como parafiscal. Segundo Cardoso (2017) são tributos instituídos para promover o financiamento de atividades públicas. São, portanto, tributos finalísticos, ou seja, a sua essência pode ser encontrada no destino dado, pela lei, ao que foi arrecadado.

O artigo 149 da Constituição Federal de 1988 dispõe sobre a contribuição, *in verbis*:

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

Com base no descrito no artigo acima mencionado, observa-se que existe a previsão de três espécies de contribuições, as contribuições sociais, as contribuições de intervenção do domínio econômico e as contribuições de interesse de categorias especiais.

As contribuições “especiais” ou parafiscais (arts. 149, caput e §§ 1º ao 4º; 195, I a III e §4º; 149-A), tributos *sui generis*, visto que vinculados de forma imperfeita à finalidade e contraprestacionais de forma indireta ao contribuinte, no sentido em que não pressupõem a prestação de uma atividade estatal diretamente àquele que as paga, embora se caracterizem pela existência de uma finalidade inerente a sua criação. Podem ser: sociais (gerais ou de seguridade social), de intervenção no domínio econômico (CIDEs), de interesse das categorias profissionais ou econômicas, ou para o custeio de iluminação pública (COSIP) (FERREIRA, 2017).

Pelo exposto, acerca da evolução histórica dos tributos no Brasil, fazendo um comparativo com as Constituições Anteriores, é visível que foi somente com a atual Carta Magna de 1988 (aliada a disposição do Código Tributário Nacional) que os tributos tiveram sua legislação concretizada de fato no ordenamento jurídico pátrio.

O conceito de tributo possibilita diferentes interpretações, mas a doutrina critica a definição prevista no artigo 3º do CTN por relaciona-se a ideologia de tributos *in natura e in labore*, terminologias vedadas pela legislação.

Além do mais, realizou-se estudo sobre as espécies de tributos quais sejam: impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimo compulsórios e contribuições ou parafiscais previstas no artigo 145 da CF/88 e no artigo 5º CTN, contratando-se por meio de suas definições que possuem características e finalidades diversas um dos outros, cada um com sua função perante o contribuinte e a arrecadação estatal.

2 TRIBUTOS EXTRAFISCAIS E ICMS DE COMBUSTÍVEL

Neste capítulo, será abordado os tributos extrafiscais (aspectos conceituais e características, assim como, as premissas do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), abrangendo também sua extrafiscalidade.

2.1 TRIBUTO EXTRAFISCAL

A doutrina que embasa o direito tributário estipula duas classificações para os tributos a objetividade fiscal e extrafiscal. Menciona-se o princípio da transparência fiscal, sendo garantia constitucional implícito, a qual a atividade financeira do Estado deve ser transparente, viabilizando o controle por parte da sociedade.

Preceitua a norma de eficácia limitada do §1º do artigo 150 da Constituição Federal de 1988, “a lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços”. Para tanto, o princípio visa que os consumidores tenham conhecimento dos tributos pagos em mercadorias e serviços, que consiste em direito fundamental do contribuinte consumidor.

Em consequência disso, no que tange à tributação, faz-se extremamente imprescindível relatar que a transparência conste em todos os atos, mormente porque na maioria dos casos o consumidor final acaba sendo quem arca com o ônus, pois os demais presentes na cadeia de consumo transferem a ele a referida responsabilidade, embutindo os encargos no valor dos serviços ou mercadoria.

Continuando, é necessário diferenciar imposto fiscal e extrafiscal. Azevedo (2013, p. 45) cita que se tem como efeitos fiscais “aqueles que possuem como único escopo angariar recursos aos cofres públicos para que o Estado possa desenvolver suas atividades fins. Estes impostos possuem finalidade exclusivamente financeira”.

Em contrapartida o supracitado autor pontua que impostos com finalidade extrafiscal podem ser definidos como aqueles que possuem o escopo de intervir ou regular a situação estatal. Esta espécie de imposto não pode ser confundida como “não arrecadatória”, contudo sua intenção basilar é estimular, ou desestimular, certos comportamentos sociais. Além de arrecadatória, possui notadamente funções político-sociais e econômicas.

Segundo Carvalho (2019, p. 45) diferentemente dos impostos fiscais, os impostos extrafiscais têm como característica:

(...) a) intervenção na economia; e b) exceção aos princípios da anterioridade e legalidade. Quer dizer, como o objetivo desses impostos é a regulação da economia o estímulo ou desestímulo a certas atividades ou mecanismos econômicos, é facultada a sua implementação precedente a todas as fases do processo legislativo, estabelecendo-se como exceção no §1º dos artigos 150 e 153 da Constituição Federal; determinando que as alíquotas dos impostos extrafiscais podem ser modificadas por decreto do chefe do Poder Executivo nos limites legais aplicáveis e determinando que tais impostos podem atingir o mesmo ano fiscal ou período imediatamente posterior.

As discussões atuais estão envoltas aos tributos extrafiscais e seus reflexos na economia brasileira, diante dos recentes embates políticos e econômicos no cenário nacional, dentre eles a alíquota do ICMS Combustível que é enfoque do presente estudo.

A extrafiscalidade é um tema de importância primordial nas questões de tributação e no impacto direto que o direito tributário tem no cotidiano dos indivíduos. O uso extrafiscal dos tributos é instrumento altamente conveniente para que o Poder Público possa reverter situações que estão ocorrendo na sociedade ou provocar mudanças no cenário social. (ACCIOLY *et al.*, 2018))

Nota-se que a questão possui extrema relevância para o bom funcionamento da sociedade, pois é utilizada na concretização dos objetivos constitucionais no caso concreto como o resguardo do meio ambiente e a efetivação da justiça social.

Nas palavras de Ataliba (2009, p. 90) “consiste a extrafiscalidade no uso de instrumentos tributários para obtenção de finalidades não arrecadatórias, mas estimulantes, indutoras ou coibidoras de comportamentos, tendo em vista outros fins, a realização de outros valores constitucionalmente consagrados”.

Para o autor, a extrafiscalidade ultrapassa o caráter meramente financeiro dos tributos e busca incidir sobre outros âmbitos da sociedade, inibindo ou estimulando determinados comportamentos.

Além disso, a extrafiscalidade é uma “forma de manejar elementos jurídicos usados na configuração dos tributos, perseguindo objetivos alheios aos meramente arrecadatórios” (CARVALHO, 2019, p. 235).

É notável que a o tributo extrafiscal extrapola o caráter financeiro para incidir sobre outros ramos da sociedade, inibindo ou estimulando comportamentos na população sobre a compra de algum produto o qual as alíquotas estejam elevadas.

Martins (2012) comenta que mesmo com a observância divergente de parte da doutrina, os tribunais pátrios e outra parte de doutrinadores entendem pela aplicabilidade do tributo extrafiscal quando os objetivos sejam alheios aos meramente arrecadatários, ou seja, quando se pretenda prestigiar situações sociais, política e economicamente valiosas. A utilização do imposto com caráter de extrafiscalidade é expediente largamente aceito na doutrina jurídica, nacional e internacional.

Outro importante conceito que se insere nesse contexto, de acordo com Coratto (2012, p. 67) é o da parafiscalidade que consiste:

Na delegação da capacidade tributária ativa do Estado a um terceiro, integrante da relação tributária. Nesse caso, não é o Estado que arrecada o tributo, mas sim a pessoa que será beneficiada com ele, como ocorre com as contribuições sociais de categorias profissionais ou econômicas. É o que acontece com os advogados que pagam contribuição à Ordem dos Advogados do Brasil.

Todavia, não se pode confundir parafiscalidade com extrafiscalidade, a primeira é a delegação da capacidade tributária ativa do Estado, a outra é tributação para fins não fiscais.

Observa-se que a extrafiscalidade dos impostos compreende algo muito além do que o mero objetivo de arrecadação para sustento da receita, visando o pagamento de despesas do Estado, interliga-se com as obrigações do governo em manter a economia, a política e a principalmente a ordem social.

2.2 NOÇÕES PRELIMINARES DE ICMS

O Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) está previsto no artigo 155, inciso II da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, sendo imposto que incide sobre o consumo.

A Constituição de 1988 é considerada marco na instituição de direitos previstos e destinados aos cidadãos brasileiros, é de extrema importância para o embasamento teórico da pesquisa, observar o disposto no diploma sobre o assunto, o artigo 155 da CF/1988 prevê que:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;

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

O referido imposto possui previsão na Constituição, efetivando promover a manutenção de serviços considerados essenciais para a comunidade, como saúde. Conquanto, a discussão acerca da redução dos combustíveis deve ser bastante analisada pelos estados.

A Lei Complementar nº 87/1996 conhecida como Lei Kandir também dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, sendo criada com a finalidade de efetivas maiores esclarecimentos acerca do ICMS, e consequente promover a compressão do previsto na Constituição de 1988 sobre o referido imposto.

A norma foi batida com esse nome em homenagem a Antonio Kandir que atuou como Deputado Federal de São Paulo por longos anos, além disso, era Ministro da Economia no Governo do Ex-Presidente Fernando Henrique Cardoso. Com base nisso, a Lei Kandir foi elaborada para regulamentar o ICMS, cita-se os artigos 1º e 2º, *in verbis*:

Art. 1º Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Art. 2º O imposto incide sobre:

I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;

III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

§ 1º O imposto incide também:

I - sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

II - sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

§ 2º A caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitua.

Então, a Lei Kandir possibilitou diversas mudanças na legislação prática no que condiz aos tributos, assim como, trouxe grande perspectiva sobre a perda de arrecadação pelos estados, tendo em vista que a desoneração das operações enviadas ao exterior funciona como garantia de aproveitamento integral do crédito tributário.

Reitera Borges (2010, s.p) que apesar da liberdade conferida aos estados para atribuir determinadas características ao ICMS, a Constituição Federal de 1988 e Lei Kandir tratam de especificar alguns aspectos que devem ser considerados a esse imposto, como a não cumulatividade, a isenção e a seletividade, a fixação das alíquotas máximas.

As hipóteses de incidência do ICMS consistem em operações relativas à circulação de mercadorias e prestar serviços de transporte interestadual e de comunicação. Verifica-se que, a tributação recai sobre a transferência da propriedade das mercadorias, sendo o montante definido de acordo com as alíquotas, que dependem da essencialidade das mercadorias, e o valor dessas é a base de cálculo. Trata-se de imposto não cumulativo, haja vista que em cada operação há nova incidência, devendo aquela ser devidamente acompanhada de nota fiscal.

A consequência do sistema adotado pela Carta Magna de 1988 (possibilidade de os estados legislarem sobre as alíquotas internas do ICMS combinada com a manutenção do regime misto origem-destino aplicado à cobrança desse imposto) agravou o problema da tributação do comércio interestadual. (REZENDE, 2012)

Dando seguimento ao enfoque da pesquisa, leciona Camargo (2017, s.p) que o ICMS, é instituído pelos Estados e Distrito Federal e tem finalidade fiscal. Como o nome sugere, incide sobre operações relacionadas à circulação de mercadorias de segmentos variados como eletrodomésticos, alimentos, serviços de comunicação e transporte intermunicipal e interestadual, além de serviços prestados no exterior.

Á vista disso, pode ser significativo o impacto na redução do ICMS sobre o setor econômico brasileiro, devido a possibilidade de diferenciação tributária nos combustíveis, para tanto, é preciso analisar os benefícios e os malefícios de tal medida.

É certo que, existe uma diferença nas alíquotas aplicadas a operações interestaduais passou a estimular o deslocamento de centros de comercialização para regiões mais distantes dos centros consumidores, agregando ineficiência à tributação. (REZENDE, 2012)

Ao se adotarem margens médias setoriais de valor agregado para efeito de retenção do ICMS por substituição tributária, independentemente dos canais de comercialização percorridos pela mercadoria ou da margem efetiva de valor agregado pelo contribuinte, premia-se quem agrega mais valor e penaliza-se quem agrega menor valor. (PANZARINI, 2014).

Ressalte-se que a realização do presente estudo pode acarretar em benefícios para o Estado, como o descobrimento de outras fontes de arrecadação, diversas do ICMS, tendo em vista que para ocorrer uma mudança nas decisões políticas devem se basear em estudos com resultados bastantes promissores. Angelis (2012) comenta que o aumento dos produtos submetidos ao sistema elevou a complexidade e os custos de conformidade ao regime tanto para os contribuintes quanto para a fiscalização.

Tendo em vista que o Governo como um Estado intervencionista, vem ao longo dos anos promovendo medidas a fim de controlar a vida econômica do país, através de seu meio estatal de atuação (TASCA, 2013). A possível redução do ICMS resulta no nivelamento da igualdade social na sociedade atual, pois o aumento de impostos, não é algo promissor para as classes de baixa renda que continuarão em patamar de desigualdade com os indivíduos favorecidos economicamente.

Assim, havendo pelo menos dois produtos que são substitutos no consumo, a redução de tributação naquele setor que possui maior impacto na economia em detrimento ao outro produto tende a trazer benefícios. Tais ganhos são não apenas econômicos, como também sociais (no que se refere ao mercado de trabalho) (MORAES *et al.*, 2010). Conforme Mecchi (2020) zerar a arrecadação do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS) no Estado não é uma medida viável para a economia e os investimentos dos Estados.

Afinal, mudança significativa em um setor público, principalmente o econômico, ocasiona diversas transformações nos gastos da população (aumentos ou redução de seus gastos), sem mencionar os efeitos dessa medida na arrecadação do Estado.

2.3 A EXTRAFISCALIDADE DO ICMS

Em meio ao descontentamento da população em relação ao aumento da carga tributária, surge a extrafiscalidade como mecanismo de visualização da função social do tributo, principalmente no caso do ICMS, ao se adotar medidas que impactem significativamente nos custos inerentes a sociedade.

Desde os primórdios contemporâneos os tributos incidem sobre o consumo. Nada obstante, essa incidência se avolumou no último século, mormente em razão dos avanços sociais.

Na pós modernidade, ou como Bauman (2004) prefere conceituar, modernidade líquida, a velocidade com que tudo acontece, as pessoas são bombardeadas com informações e avanços tecnológicos, reflete diretamente nas relações sociais, ocasionando o consumismo exacerbado. E como o direito possui como escopo tutelar as situações fáticas há legislação específica que trata da proteção do consumidor, ainda mais diante vasta capacidade de arrecadação das relações de consumo.

Conforme Lobato (2004) no XIX Relatório do Conselho de Impostos da França consta que o imposto sobre o valor agregado é uma das modalidades de imposto sobre o consumo. Diferente disso no ordenamento jurídico brasileiro não há menção expressa nesse sentido. Consta-se que, na Constituição Federal de 1988 consta tão somente a definição de competência, dividindo-se os tributos em Federais, Estaduais e Municipais, assim como no Código Tributário Nacional que versa sobre os impostos sobre o comércio exterior, impostos sobre o patrimônio e a renda, impostos sobre a produção e a circulação, e não trata dos tributos sobre o consumo.

Hodiernamente a população brasileira paga impostos, tanto direta como indiretamente. Ocorre que o problema está instaurado quando os cidadãos pagam esses sem consciência, pois reflete a omissão estatal. Ainda mais porque aproximadamente 2/3 de toda carga tributária é concernente aos impostos indiretos. (ANDRADE, 2020, s.p)

Outro fato intrigante é que o artigo 150, § 5º da Carta Magna de 1988, que versa sobre a garantia aos consumidores de direito à informação quanto aos impostos, ficou por um lapso temporal sem a devida regulamentação. Essa regulamentação nasceu da campanha intitulada “de olho no imposto” promovida por associações comerciais, originando o projeto de Lei nº 174/2006 e posteriormente a Lei nº 12.741/2012, dispendo sobre medidas de esclarecimentos ao consumidor a respeito dos impostos que incidem sobre as mercadorias e serviços, por meio do documento fiscal ou painel eletrônico visível no momento da compra.

Destaque-se que a educação fornecida pelo Estado é de baixa qualidade, e como reflexo disso a maior parte da população permanece de olhos vendados, não se atentando para seus direitos e, mormente a busca da efetivação desses. Há uma gritante injustiça fiscal implantada no país, pois além da elevada carga tributária, a indireta incide desproporcionalmente, haja vista que quem auferir menor renda paga nas mesmas proporções que os que percebem maior remuneração, e a

contraprestação estatal não é eficiente. Destacando a regressividade do sistema de tributação brasileiro.

Coadunando com o exposto Dieese (2009, *online*) constatou que o Brasil é o país que possui maior carga tributária nos produtos alimentícios, que é em média 37% (trinta e sete por cento) e nos produtos naturais é 23% (vinte e três por cento), enquanto internacionalmente esse número corresponde a 8% (oito por cento).

Segundo pesquisa realizada pelo instituto IPEA em 2018 (*online*), no Brasil a média de 30% (trinta por cento) da renda familiar é designada para gastos alimentares. Assim, afirma-se que quanto menor a renda auferida menor a quantidade de alimentos adquiridos, ainda mais porque das famílias de baixa renda até as de classe alta o valor pago a título de imposto é o mesmo.

Consoante Fabretti (2016, p. 13) o sistema tributário é um instrumento potencial a ser utilizado para “a redução da desigualdade social, assim como a melhoria da distribuição de renda. Pois metade da arrecadação incide sobre o consumo, atingir de forma mais agressiva os cidadãos que possuem menor condição financeira”.

Veja o que prevê a Constituição Federal de 1988 acerca da seletividade no ICMS:

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

(...)

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

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

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

O princípio da seletividade tributária consiste em diferenciação das alíquotas tributárias, de acordo com a necessidade de determinado produto para determinada localidade.

De acordo com Cardoso (2020, p. 34) no que se refere a função extrafiscal do ICMS há previsão de que pode se manifestar por meio do princípio da seletividade, constitucionalmente previsto no artigo 155, §2º, inciso III:

Por meio do princípio da seletividade do ICMS o legislador adotou o mecanismo da variação de alíquota, seja diminuindo seu percentual visando a valorização das operações consideradas essenciais, ou aumentando a porcentagem nas operações consideradas supérfluas. Isto é, o critério para a fixação da alíquota ocorre na razão inversa da imprescindibilidade das mercadorias ou serviços. Neste raciocínio, se as mercadorias ou serviços forem essenciais, a alíquota do ICMS devido será mais baixa ou em alguns casos até zeradas. Neste sentido, se o Estado deseja controlar ou desincentivar o uso de determinados produtos utilizando-se do ICMS, como é o caso do tabagismo, ou considera

uma mercadoria supérflua, como um colar de diamantes, a proposta da seletividade é aumentar a alíquota do ICMS. No entanto, quando se tratar de produtos alimentícios essenciais, tais como o arroz e feijão, a solução é diminuir ou zerar a alíquota do ICMS, a fim de que as mercadorias se tornem mais acessíveis à coletividade.

Na visão do autor, há que se ponderar também que o ICMS assume função extrafiscal quando o Estado outorga regimes simplificados de tributação aos pequenos empresários ou quando desonera a tributação de ICMS envolvendo exportação de mercadorias. Verifica-se que em todos os casos há um objetivo, seja econômico, social ou político, que se busca resolver por meio da redução da tributação auferida pelo ICMS.

Acerca disso, Paulsen e Melo (2010, p. 211-212) coaduna que:

(...) a discriminação ou sistema de alíquotas diferenciadas por espécies de mercadorias, como adequação do produto à vida do maior número de habitantes do País. As mercadorias essenciais à existência civilizada deles devem ser tributadas mais suavemente, ao passo que as maiores alíquotas devem ser reservadas os produtos de consumo restrito, isto é, o supérfluo das classes de maior poder aquisitivo.

Tributos regidos pela seletividade as alíquotas variam de acordo com a essencialidade do bem, por isso afirma-se que, a fixação da alíquota é guiada pela finalidade do produto. Segundo a essencialidade a tributação é feita de acordo com a capacidade contributiva subjetiva, podendo ser mensurada por consumo, patrimônio ou renda.

Nesta senda, Paulsen (2010, p. 85) deslinda que:

Certo é, em regra, que os produtos essenciais são consumidos por toda a população, e que os produtos supérfluos são consumidos apenas por aqueles que, já tendo satisfeito suas necessidades essenciais, dispõem de recursos adicionais pra tanto. A essencialidade do produto, pois, realmente constitui critério para diferenciação das alíquotas que acaba implicando homenagem ao princípio da capacidade contributiva.

Cita-se como exemplo a tributação dos cigarros, que é elevada justamente com o fito de desestimular o consumo, haja vista os malefícios causados à saúde dos usuários, logo a capacidade econômica do consumidor é diretamente afetada.

Destarte que a seletividade atinge a capacidade econômica do consumidor final, e, além disso, desestimula ou estimula o consumo de determinados bens, isso de acordo com a possibilidade, isto é, a capacidade econômica. Devido ao princípio da capacidade contributiva a contribuição de cada cidadão para o Estado deve ser compatível com sua capacidade contributiva.

Acerca disso, entendem Brami-Celentano e Carvalho (2007, p. 182-183) que a capacidade contributiva:

[...] tem o condão de denotar dois momentos distintos no direito tributário. Realizar o princípio pré-jurídico da *capacidade contributiva absoluta ou objetiva* retrata a eleição, pela autoridade legislativa competente, de fatos que ostentem signos de riqueza. Esta é a capacidade contributiva que, de fato, realiza o princípio constitucionalmente previsto. Por outro lado, também é *capacidade contributiva*, ora empregada em acepção *relativa ou subjetiva*, a repartição da percussão tributária, de tal modo que os participantes do acontecimento contribuam de acordo com o tamanho econômico do evento. Quando empregada no segundo sentido, embora revista caracteres próprios, sua existência está intimamente ilaqueada à realização do princípio da igualdade, previsto no art. 5º, caput, do Texto Supremo. Todavia, não custa reiterar que este só se torna exequível na exata medida em que se concretize, no plano pré-jurídico, a satisfação do princípio da *capacidade absoluta ou objetiva*, selecionando o legislador ocorrências que demonstrem fecundidade econômica, pois, apenas desse modo, terá ele meios de dimensioná-las, extraindo a parcela pecuniária que constituirá a prestação devida pelo sujeito passivo, guardadas as proporções de ocorrência.

Resta clarividente o dever da administração tributária de identificar a condição financeira dos contribuintes, antes de estabelecer a tributação, nos termos do disposto no parágrafo primeiro do artigo 145 da Constituição Federal de 1988.

Todavia, caso a capacidade contributiva não seja observada cabe ao contribuinte utilizar o princípio da capacidade contributiva, que implica em observância ao princípio da igualdade tributária, pois os desiguais devem ser tratados na medida de sua desigualdade pelo fisco. Além disso, o princípio em análise é umbilicalmente ligado a proibição ao confisco, bem como a existência de um mínimo vital, garantindo a efetivação de direitos fundamentais legalmente previstos.

Entretanto, é por meio da tributação extrafiscal, vários Estados Brasileiros vêm empregando certa parcela da repartição tributária do ICMS às ações direcionadas a benefícios dos municípios, uma vez que a repartição tributária possibilita o acréscimo de suas verbas, com base em critérios sociais que irão refletir na qualidade de vida da sociedade, sendo, também, a possibilidade de o Estado interferir no processo de desenvolvimento de seus municípios, ao premiar certas atividades e limitar outras. (PORTELA, 2016)

A carga tributária no Brasil é baseada principalmente pelos impostos incidentes sobre o consumo, tendo em vista o elevado número de produtos que são consumidos cotidianamente pela população como o enfoque desse estudo que é o ICMS combustível. Como vislumbrado, os impostos sobre consumo em algumas situações possuem características de extrafiscalidade.

Nesse contexto faz-se imprescindível tratar do princípio da seletividade tributária, como limite ao poder de tributar, visando garantir o mínimo existencial, que é tido como o mínimo para garantir uma existência digna. A regressividade na matriz tributária hodierna agrava o problema das desigualdades sociais, em decorrência disso a redistribuição do encargo certamente estabelecerá uma sociedade mais justa.

Diante disso, a extrafiscalidade do ICMS é um dos assuntos mais debatidos no ramo do direito tributário, já que a temática funciona como importante instrumento da efetivação de políticas públicas, pautando pela redução das desigualdades existentes na sociedade.

3 ANÁLISE DOS EFEITOS ECONÔMICOS SOBRE O ICMS DE COMBUSTÍVEL

O presente capítulo abordará a questão das possíveis consequências econômicas da redução do ICMS combustível para a sociedade, para isto, será essencial correlacionar a análise econômica do direito com a temática, averiguando também as premissas da Curva de Laffer.

3.1 ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO

A discussão entre economia e direito é antiga, qualquer mudança no contexto jurídico, principalmente no ramo tributário pode afetar diretamente a economia e incidir efeitos sobre as despesas da população.

A origem da análise econômica do direito está interligada a premissas norte americanas, possuindo maior aplicabilidade nos Estados Unidos e no Reino Unido, por serem adeptos do *common law* (direito de característica anglo-americana), entretanto, nos países de língua latina e portuguesa o interesse pelo assunto foi tardio, tendo em vista serem do sistema *civil law* (direito de característica romano-germânica).

Colaborando com o descrito, afirma Caliendo (2009) que embora seja possível verificar a existência histórica de várias tentativas de utilização de ferramentas econômicas para melhor analisar a ciência jurídica, o movimento que se denominou como Análise Econômica do Direito é bem mais recente, tendo se iniciado nos primórdios da década de 1960, nos Estados Unidos.

Ronald Coase e Guido Calabresi foram pioneiros da abordagem do direito sobre a vertente de elementos instruídos com a ciência econômica, evidenciando a caracteriza interdisciplinar do assunto.

A disciplina ainda engatinha no Brasil por nove fatores apontados por Pargendler (2013) a partir de uma profunda revisão bibliográfica sobre o tema, a alegada singularidade da ideologia americana, atitudes divergentes em relação a ciência e prática jurídicas no mundo civil, a falta de habilidades em matemática e economia dos estudantes dos países de *civil law*, as barreiras linguísticas e a inércia, o poder comparativamente maior dos tribunais estadunidenses, os diferentes incentivos dados aos professores de Direito, o grau de protecionismo dos profissionais do Direito, a má interpretação sobre o método comparativo, diferenças culturais e até mesmo a dominação marxista das faculdades econômicas.

Outros estudos que marcaram o surgimento da Análise Econômica do Direito foram os desenvolvidos por Richard Posner e Gary Becker. O primeiro buscou relacionar a teoria econômica com uma visão normativa do Direito, traçando liame entre a disciplina e a fundação ética do pensamento jurídico; Becker, por sua vez, aplicou a teoria econômica em áreas não mercadológicas, como na discriminação racial no mercado de trabalho, no Direito criminal, no Direito de família, entre outros (COOTER; ULEN, 2016).

A partir disso, houve diversas transformações na expansão interdisciplinar entre direito e economia, levando ao surgimento de fato do instituto da análise econômica do direito em pleno século XX. Nesse sentido adverte, Carvalho (2019, p. 240) que o Direito e Economia é um ramo interdisciplinar do conhecimento que não busca só:

(...) aplicar a teoria econômica ao Direito, mas também desenvolver ferramentas epistemológicas não originalmente disponíveis na Ciência Jurídica ou na Ciência Econômica. O seu objeto, assim, não seria o mero sistema jurídico ou o sistema econômico, mas sim a relação que ocorre entre ambos os domínios. Em rigor, a expressão “análise econômica do direito” tornada célebre a partir da homônima obra do juiz americano Richard Posner, pode levar ao equívoco de confundir o Direito e Economia com uma análise puramente econômica do sistema jurídico. Não. Tal empreendimento seria puramente economicista, portanto, reducionista.

Assim, na visão do autor, o Direito e Economia busca ser interdisciplinar, pois ambos os sistemas interagem e assim como não é possível reduzir o mundo às categorias de entendimentos econômicos, também não é aconselhável, agora do ponto de vista dos operadores do direito, ignorar as consequências reais que as normas jurídicas geram na realidade social.

É certo que o direito é um sistema que influencia e também pode ser influenciado por mecanismos sociais como é o caso da economia e a real importância do instituído ao ser aplicado na comunidade. Comenta Martins (2017, p. 45) que a interdisciplinaridade entre Direito e Economia:

Embora conhecida e de inegável importância, historicamente parece não ter recebido a devida e completa atenção dos juristas brasileiros. Sem ignorar a influência da ciência econômica nos campos do direito financeiro e econômico, uma das poucas áreas que essa intersecção é patente, aos poucos consequentemente começa a ganhar espaço no Brasil a chamada análise econômica do direito, também conhecida como law & economics.

Para o autor, trata-se do uso das ferramentas próprias da economia às normas jurídicas, reinterpretando o ordenamento jurídico em conformidade com as escolhas racionais para que se

efetivamente compreenda os efeitos daquelas, assinalando também as consequências indesejáveis ou involuntárias que possam ocorrer.

Já Gico Jr. (2010) leciona que pode-se conceituar a análise econômica do direito como sendo a utilização de ferramentas econômicas para tentar compreender o direito no mundo e o mundo no Direito. Nada mais é que a aplicação do instrumental analítico e empírico da economia, em especial da microeconomia e da economia do bem-estar social, para se tentar compreender, explicar e prever as implicações fáticas do ordenamento jurídico, bem como da lógica (racionalidade) do próprio ordenamento jurídico.

E é nesse sentido que se insere a análise econômica do direito e sua importância. Pois o Direito ainda muito é afastado do estudo interdisciplinar com as outras ciências, mas necessita visivelmente disso. Ora, se um dos nortes do Direito é a lei, não se pode analisar leis afastando-se da análise do comportamento humano, afinal é o homem que está sujeito às leis, e saber como ele se comportará diante delas é essencial para se chegar a melhor opção legislativa que atinja o fim esperado. (SILVA, 2016)

Desta forma, é possível perceber que a abordagem jus econômica se apresenta de maneira extremamente ampla e abrangente. Segundo Salama (2017), seriam alguns dos objetivos do Direito e Economia: Apontar os incentivos postos pelas instituições jurídicas no mundo fático e identificar os interesses dos diversos grupos sociais, inclusive daqueles com pouca representatividade; repensar o papel do Judiciário em um contexto consequencialista e; enriquecer a gramática jurídica.

Pode-se definir a análise econômica do direito como uma metodologia fortemente influenciada por um pragmatismo filosófico e por uma lógica consequencialista (já presentes nas anteriores escolas do utilitarismo benthamiano e do realismo jurídico norte-americano), de maneira que o foco de estudo passa a ser não mais a investigação do fato causador, mas sim os resultados que se pretende obter e os meios necessários para tanto. Valoriza-se, acima de tudo, a experiência, rejeitando-se dogmas e o formalismo jurídico. (REZENDE, 2008)

Segundo Robert Cooter e Thomas Ulen, a economia forneceu uma teoria científica que pode prever os efeitos das sanções legais no comportamento dos indivíduos, pois as sanções se assemelham aos preços de tal modo que as pessoas reagem àquelas da mesma forma que a esses (COOTER; ULEN, 2010).

Tanto o Direito quanto a Economia lidam com problemas de coordenação, estabilidade e eficiência na sociedade. Mas a formação de linhas complementares de análise e pesquisa não é

simples porque as metodologias diferem de modo bastante agudo. O Direito é exclusivamente verbal, mas a Economia é cada vez mais matemática. O Direito é marcadamente hermenêutico, a Economia é marcadamente empírica. O Direito aspira ser justo, a Economia aspira ser científica. A Economia é iconoclasta; o Direito é tradicional. A Economia é uma ciência relativamente nova; o Direito é um saber ancestral (SALAMA 2017).

Assim, tenta “explicar e prever o comportamento dos grupos que participam do sistema jurídico, além de explicar a estrutura doutrinal, procedimental e institucional do sistema”. (POSNER, 2011, p. 8)

No entanto, para fins meramente didáticos, é importante destacar que a Análise Econômica do Direito não se confunde em nenhum momento com a disciplina do Direito Econômico, eis que esta disciplina não tem como marca a adoção da interdisciplinaridade. Com efeito, a interdisciplinaridade jurídico-econômica implica na inter-relação entre conceitos científicos de Direito e economia, para além da fragmentação racionalista e especializada proposta pela tradicional disciplina Direito econômico (ZANATTA, 2012).

É fundamental que a análise econômica do direito seja de fato implementada no Brasil, pelo ordenamento jurídico brasileiro, por parte da sociedade como forma de reduzir os possíveis impactos econômicos. Por isso, devem ser analisados no caso concreto, as peculiaridades, os posicionamentos, para que o direito e a economia auxiliem conjuntamente com os dilemas encontrados na sociedade, prezando sempre pela concretização da ideologia de justiça.

Além disso, o instituto em estudo funciona como suporte interpretativo do direito, criada para generalizar o sistema jurídico e a perspectiva que os efeitos de uma norma infere na aplicação de teses econômicas. Assim, a análise econômica do direito tem como finalidade prever os efeitos das normas jurídicas sob a ótica econômica, determinando quais normas incidiram efeitos concretos, bem como definindo como as normativas serão editadas, visando as consequências que essas leis podem provocar na sociedade.

3.2 CURVA DE LAFFER

Os reflexos sobre a tributação e arrecadação do governo, pois em alguns casos o aumento descontrolado da carga tributária de um país acaba reduzindo o fator arrecadação, essa situação é conhecida como sendo a Curva de Laffer.

A curva de Laffer é uma definição econômica que mostra quanto o governo de arrecada de impostos aplicando diferentes alíquotas. Segundo a curva, essa relação não é diretamente proporcional, ou seja, em determinado ponto, um aumento na tributação resultaria em uma receita menor do que antes.

Seu conceito foi desenvolvido pelo economista Arthur Laffer, que defendia a diminuição dos impostos cobrados em uma sociedade como uma forma de estimular a economia (REIS, 2018).

O economista estadunidense elaborou a curva que retrata a relação entre o aumento dos impostos de renda e o crescimento das receitas fiscais, afirmando que, a partir de certo nível de tributação, ocorre uma diminuição das receitas tributárias, ocasionando, por conseguinte, um arrefecimento da atividade produtiva e um decréscimo do nível de emprego. Desta forma, o excesso de exação mina a atividade produtiva e interfere de forma prejudicial na arrecadação dos impostos, contribuindo para o aumento da economia informal e a elevação da atividade sonegatória (DROUIN, 2008).

Com a mencionada medida, o normal seria que a alíquota de imposto e a receita tributária não seriam uma reta ascendente, mas sim uma curva direcionada para baixo, visando o aumento da arrecadação. Para Amaral (2004, p. 12) a forma como a receita tributária varia, quando a taxa tributária varia, foi explicada de forma simples e objetiva por Arthur B. Laffer:

Então professor da Universidade de Chicago, através de um gráfico de receita e taxa tributária, que ficou conhecido como Curva de Laffer. Os valores envolvidos e o formato da curva vão depender, em grande parte, da elasticidade do bem às taxas impostas sobre os mesmos. Determinados mercados podem suportar maiores variações tributárias que outros. Considerando um bem em que a margem de ganho unitário é muito pequena e o imposto muito alto, o sonegador vai poder tirar grande vantagem não pagando seus impostos, já que terá um preço muito mais competitivo que seus concorrentes. De forma inversa, pode-se considerar um bem com margem unitária muito grande e um imposto incidente pequeno, o prêmio de sonegação não vai compensar o risco de ser pego, já que, mesmo sonegando, seu preço não terá grande vantagem frente aos demais concorrentes.

Nas premissas doutrinárias citadas acima, tem-se como uma grande façanha para o governo, o descobrimento da taxa ótima que maximiza suas receitas, devendo, de qualquer maneira, evitar o lado errado da curva, pois, nesse lado, os aumentos nas taxas serão contraproducentes.

A Curva de Laffer em primeiro momento parece não ter sentido, pois na ideologia em que ocorre o aumento de impostos, o certo seria a elevação da arrecadação do governo, entretanto, mas

os efeitos das políticas monetária e fiscal na economia geralmente, no cotidiano, acabam por contrariar essa lógica.

De modo a elucidar a questão, ilustra-se no Anexo A, que integra o presente trabalho, a famosa curva. Com base no gráfico, vislumbra-se que a receita é nula quando não existe tributação e também quando esta atinge o patamar de 100% de tributação, em conformidade com Oliveira Júnior (2011, p. 46):

Da alíquota de 0% até o ponto A, a economia responde positivamente ao aumento da carga tributária. O ponto A é uma condição aceitável, pois a curva está na sua linha ascendente. A partir do ponto B, a linha passa a ter um caráter proibitivo e a carga tributária passa a ser intolerável para a sociedade. Quando a curva atinge este ponto, passa a ocorrer uma sufocação da economia e atividade produtiva passa a estar comprometida. O tributo passa a extrapolar os limites da aceitabilidade social, acarretando efeitos danosos macroeconômicos e um incentivo velado à sonegação fiscal, pois os contribuintes estariam mais dispostos a sonegar tributos do que pagá-los a partir de uma análise da relação custo-benefício. O ponto C apresenta esta configuração, sendo, portanto, uma zona que impacta negativamente nos objetivos colimados por uma política tributária que almeja a eficiência na arrecadação dos tributos

Todavia, o problema da Curva de Laffer é certamente encontrar seu equilíbrio (aplicar taxa máxima as receitas tributárias só que sem atrapalhar o funcionamento pleno da economia (situação difícil de materializar, pois teria que existir uma curva diversa para cada situação econômica).

A substituição tributária afeta o capital de giro das empresas que atuam como substitutos tributários do ICMS. No Brasil a estrutura tributária que incide sobre os combustíveis é marcada pela intervenção estatal no aumento dos preços, de modo a atender interesses politicamente econômicos.

Além disso, o Brasil possui atualmente uma das maiores cargas tributárias do mundo, atingindo quase 40% do Produto Interno Bruto (PIB) e elevando, dessa forma, o custo dos produtos e serviços nele produzidos. Na recente história do Brasil, os governos, de uma maneira geral, têm adotado medidas que elevaram a carga tributária. Os impostos transformados em receitas são os recursos necessários aos governos para o alcance dos objetivos públicos (LIMA; REZENDE, 2019).

O instituto incide reflexões sobre os desvios e perdas de alíquotas incidentes em impostos, a medida que essas alíquotas aumentam, conseqüentemente acarretarão efeitos a carga tributária. Já que quando a receita tributária é baixa, a relação entre as variáveis acontece de maneira direta,

em momento inicial, pois a elevação da carga tributária propicia o aumento da arrecadação de tributos. Bordin (2011) coloca que, atualmente, a teoria da Curva de Laffer serve para explicar a relação causa e efeito entre o nível das receitas tributárias e as variações das alíquotas, considerando, de forma simultânea, o efeito substituição e o efeito evasão fiscal.

O problema está em identificar em que ponto a tributação se encontra na curva. Se estiver à esquerda da tributação máxima, poderá haver um crescimento das receitas com uma maior taxa. Ao contrário, se estiver à direita, tal crescimento não será possível. O grande desafio está em encontrar este nível de tributação ótimo que, obviamente, é menos difícil de se procurar por tributo devido à especificidade da tributação imposta (LOPES; VASCONCELLOS, 2010).

Assim, a Curva de Laffer mostra que o aumento das alíquotas, não implica necessariamente em aumento de receita. Isto porque uma alíquota de 100% gera uma receita nula, pois os indivíduos não trabalharão para entregar toda sua renda ao governo. Obviamente, que uma alíquota zero também não gera receita. Assim, existe uma alíquota em que a receita é maximizada (GIAMBIAGI; ALÉM, 2011).

Desse modo, é extremamente difícil aplicar a Curva de Laffer no caso concreto, especialmente sobre o ICMS Combustível que está atrelado a porcentagem significativa da arrecadação dos Estados. Já que ocasionalmente o indivíduo que paga imposto pode não ser necessariamente aquele que arca com a carga tributária.

Desse modo, a Curva de Laffer pressupõe que corte de cargas tributárias quando bem instruído pela administração pública, aumentará a arrecadação dos impostos, ao invés de diminuir, já que é bem melhor arrecadar menos de várias pessoas, do que muito de poucos indivíduos.

3.3 ANÁLISE ECONÔMICA DO ICMS COMBUSTÍVEL

Existe uma enorme problemática acerca da possibilidade de tributação diferenciada dos combustíveis no desenvolvimento econômico dos estados. Verifica-se a necessidade de analisar todos os aspectos jurídicos envolvendo o assunto, principalmente os que englobem as consequências (benéficas e malélicas) para a sociedade.

É certo que, a tributação que mais incide sobre o combustível é o chamado Imposto sobre Circulação de Mercadoria e prestação de Serviço, tendo em vista ser um tributo de competência estadual, e do Distrito Federal, (a variação tarifária pode mudar em cada ente federativo). Com isso,

tem-se que a diferenciação das alíquotas dos estados influencia no aumento da demanda do combustível. Devido ao crescimento da alíquota do ICMS, o preço repassado ao consumidor será maior, pesando no orçamento das famílias brasileiras, pois o aumento da gasolina ou etanol incide reflexos nos alimentos, vestuário, utilidades domésticas, transporte, entre outros.

Argumenta Costa (2011, p. 34) em seu artigo, através de pesquisa realizada no Estado de São Paulo mostra que:

O Estado de São Paulo, através da sua política de alíquotas de ICMS diferenciadas para gasolina C (25%) e etanol hidratado (12%) obteve um impacto positivo sobre: a) o consumo de etanol; b) a economia do estado; e c) a economia do restante do país. Para tal estudo utilizou: a) um sistema interregional de insumo-produto para São Paulo e restante do Brasil; e b) elasticidades preço e cruzada da demanda por gasolina e etanol. Este modelo foi usado para estimar como a economia se comportaria, em termos de PIB, emprego, valor bruto da produção, importações, e arrecadação do governo, se as alíquotas de gasolina e etanol fossem mantidas ao mesmo nível de 25%.

Com base no estudo realizado em São Paulo, é evidente, os efeitos da tributação diferenciada na melhoria na qualidade de vida da população paulistana com a redução das alíquotas na gasolina e no etanol.

Em contrapartida, a ideia de reduzir nos estados brasileiros a cobrança do ICMS como uma forma de tentar conter a alta dos combustíveis é refugiada, pois o ICMS não é o responsável pela alta dos combustíveis e, por isso, pedem que o governo encontre outra forma de blindar o preço da gasolina e do diesel (BARBOSA, 2020).

Vale mencionar que nem sempre a arrecadação dos impostos vai ser superior aos gastos do Poder Público, por isso, na tomada de decisões drásticas para econômica do Estado, deve realiza-se um estudo bem planejado, evidenciando os prós e contras da redução desse imposto para o Estado e a sociedade. A redução do ICMS desde o começo de 2020 está envolta em discussões entre o Presidente da República Jair Bolsonaro e os governadores (em que o plano orçamentário é pautado também na arrecadação por meio dos combustíveis).

Cunha (2020, p. 23) explica que além da retórica bolsonarista, as críticas ao recolhimento do ICMS concentram-se no fato de o modelo atual favorecer a sonegação “uma prática comum é de uma distribuidora simular a venda para um estado com ICMS mais barato, vender em um local com ICMS mais caro e lucrar com a diferença”. Além disso, o Presidente conjuntamente com Ministro da Economia anunciou que elaborada proposta alterando a maneira de tributação do ICMS sobre os combustíveis, e enviará ao Congresso Nacional para possível ratificação.

Afirma Martins (2020) que se desafio do Presidente, fosse cumprido à risca, provocaria uma redução média de pelo menos 44% no preço da gasolina e de 24% no diesel. Hoje, a tributação de ICMS pelos estados representa 29%, em média, do preço final da gasolina. Há ainda mais 15% de tributos federais (PIS/PASEP, Cofins e Cide). No caso do diesel, o ICMS representa 15% do preço final e os tributos federais, 9%.

Apesar da possível proposta ter potencial para diminuir o ICMS Combustível, entrará em confronto com atual situação financeira dos entes federativos (considerada precária) que em caso de maior desequilíbrio nas contas terão que pedir ajuda financeira a União, nessa perspectiva, a redução dos preços dos combustíveis acarretará perda de arrecadação maior para os Estados ao fazer-se paralelo com a União.

Entretanto, a redução do preço dos combustíveis somente será possível com mudança nos impostos. Quase metade do valor pago pelo consumidor nas bombas é de tributos federais e estaduais. Além disso, segundo especialistas, qualquer outra solução, como aumentar a concorrência ou investir em infraestrutura de dutos de transporte, só trará resultados a longo prazo. (KAFRUNI, 2020)

Afinal, a substituição tributária afeta o capital de giro das empresas que atuam como substitutos tributários do ICMS. No Brasil a estrutura tributária que incide sobre os combustíveis é marcada pela a intervenção estatal no aumento dos preços, de modo a atender interesses politicamente econômicos.

Reflexo da possível redução do ICMS Combustível foi a greve dos caminhoneiros (motivados pelas altas constantes dos combustíveis), as reivindicações proporcionaram apenas um curto períodos de diminuição dos preços, a atual crise do Corona Vírus agravou ainda mais a situação dos preços (acarretou acrescimento no valor os alimentos, do combustível, sem mencionar a escassez de alguns produtos como eletrônicos e tecidos).

Acerca disso, comenta Pignatari (2018) que realização de “mini reformas tributárias” tanto a nível federal quanto a nível estadual contribuem tão somente para o aumento da complexidade do sistema tributário brasileiro e da insegurança jurídica dos contribuintes.

Existem argumentos favoráveis e contrários a redução da alíquota do ICMS Combustível nos estados brasileiros, alguns autores consideram que a diminuição da alíquota a zero poderá proporcionar redução das despesas da população em gastos com alimentação, vestuário, entre outros, em contrapartida, outros especialistas apontam que a medida acarretará déficit na receita

arrecadatória das entidades federativas, promovendo a necessidade de empréstimos a União para suprir as necessidades da população, tendo em vista que a arrecadação do ICMS compreende cerca de mais 20% da arrecadação.

Nesse sentido, o ICMS tem se constituído num dos principais instrumentos para aumentar a arrecadação. Ele é hoje o principal tributo estadual, e é através do aumento da alíquota desse imposto que os Estados tentam melhorar e reverter sua situação fiscal. Mas o custo é pago pelos consumidores (PIRES, 2017).

Verifica-se que a redução do ICMS Combustível precisa ser repensada e analisada em todos os aspectos, pois a crise econômica que aflige o país deteriora além das contas da União, a receita dos Estados que com a implementação da medida deverão cortar gastos e aumentar tributos.

CONCLUSÃO

Os entes Federativos componentes da República Federativa, também denominado Estados Membros, possuem como princípio basilar para a manutenção de sua estatura a arrecadação de receitas Estaduais, podendo exemplificar através do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD), e do Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços (ICMS).

O Sistema Tributário Nacional (STN) adota o sistema de competência tributária entre seus entes federativos, tendo cada um à sua autonomia de arrecadação podendo majorar ou minorar seus tributos conforme a lei, podendo-se assim observar o porquê das diferenças no preço de um determinado produto de um estado para o outro, o que acaba muitas vezes gerando atritos entre Estados. É necessário compreender os motivos para a proposta realizada pelo atual Governo sobre a redução do Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICMS) sobre o combustível e seus benefícios ou malefícios, para o Estado competente para efetuar a arrecadação, como também a população brasileira.

Dessa forma, o presente estudo possui relevância na atualidade, devido a ser um assunto de contemporaneidade para a sociedade brasileira, tendo em vista que recentemente foram veiculadas diversas matérias sobre o assunto no qual o atual Presidente da República desafiava os Governadores dos estados brasileiros a diminuírem o ICMS cobrado sobre o valor do combustível, causando um grande alvoroço aos consumidores e para os governadores.

No entanto, tem-se que alguns doutrinadores, entendem o Estado em si não gera renda, ele precisa arrecadar para se manter e fazer com que a máquina pública gire, porém a forma como essas arrecadações tem sido operada, provoca altas cargas tributarias para a população e consequentemente, possibilita mais desigualdades sociais.

Para tanto, foi fundamental averiguar o respaldo doutrinário acerca da constatação das medidas quanto a redução do ICMS, que podem ser feitas por meio de Decreto pelos governantes, atendendo aos limites e as condições estabelecidas em lei, conquanto, tem-se que averiguar se a minoração aumentou ou reduziu a receita do estado, e efetivou melhoria para a sociedade.

Levando em consideração que a redução do ICMS pode incidir na possível redução de valor da maioria dos produtos essenciais para sobrevivência humana, a redução da gasolina, pode diminuir o preço do arroz e do feijão que está presente na mesa o brasileiro quase todos os dias.

Conquanto, buscou-se discutir acerca da viabilidade da redução a responsabilidade fiscal e os parâmetros utilizados para a cobrança do tributo em questão nos entes federativos, bem como, os efeitos disso na qualidade de vida da população.

Conclui-se que os constantes aumentos nos preços dos combustíveis é uma questão bastante discutida na sociedade, já que a incidência sobre a gasolina e etanol afeta todos os setores da sociedade, a ideia de reduzir o ICMS sobre combustíveis demonstra-se bastante atrativa.

REFERÊNCIAS

- ACCIOLY, Isabella; OLIVEIRA, Gabriele Esmeraldo de Lucena et al. A função extrafiscal da tributação. **Revista Jus Navigandi**, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 24, n. 5958, 24 out. 2019. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/64665>. Acesso em: 22 set. 2020.
- ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. – 8. ed. Rev., Atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2014.
- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 21. ed. São Paulo: Saraiva. 2016.
- AMARAL, Rafael Gãneme. **Tributação ao álcool combustível no brasil**. Pontifícia Universidade Católica Do Rio De Janeiro Departamento De Economia Monografia De Final De Curso, Dezembro de 2004. Disponível em: http://www.econ.puc-rio.br/uploads/adm/trabalhos/files/Rafael_Ganeme_do_Amaral.pdf. Acesso em: 27 set. 2020.
- ANDRADE, Gustavo Matheus dos Santos. O atual cenário tributário brasileiro: aspectos teóricos e perspectivas de reformas. **Brasil Escola**, 2020. Disponível em: <https://monografias.brasilecola.uol.com.br/administracao-financas/atual-cenario-tributario-brasileiro-aspectos-teoricos-perspectivas-reformas.htm>. Acesso em: 30 out. 2020.
- ANGELIS, Ângelo. **A substituição tributária no ICMS: problemas e possíveis soluções**. Dissertação (Mestrado) - Federação Nacional dos Fiscos Estaduais, Rio Grande do Sul, 2012.
- ATALIBA, Geraldo. IPTU: progressividade. *Revista de Direito Público*, v. 23, n. 93, 1990. In: BERTI, Flávio de Azambuja. **Impostos: extrafiscalidade e não-confisco**. 3. Ed. Curitiba: Juruá, 2009.
- AZEVEDO, Fábio C. Finalidade de Impostos Extrafiscais na Economia Brasileira. **Migalhas**, 12 junho 2013. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/180246/finalidade-de-impuestos-extrafiscais-na-economia-brasileira>. Acesso em: 12 set. 2020.
- BARBOSA, **Estados rejeitam redução do ICMS dos combustíveis**. Correio Braziliense. Postado em 20/01/2020. Disponível em: https://www.correiobraziliense.com.br/app/noticia/economia/2020/01/28/internas_economia,823996/estados-rejeitam-reducao-do-icms-dos-combustiveis.shtml. Acesso em: 27 set. 2020.
- BAUMAN, Zygmunt. **Amor Líquido: sobre a fragilidade dos laços humanos**. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 2004.
- BRAMI-CELENTANO, Alexandrine e CARVALHO, Carlos Eduardo. A reforma tributária do governo Lula: Continuísmo e injustiça fiscal. **Rev. Katálysis [online]** 2007, vol. 10, n. 1, pp. 44-53.

BRASIL. **Constituição (1998)**. Constituição da República Federativa do Brasil, publicada no Diário Oficial da União nº 191 - A, de 5 de outubro de 1988. São Paulo: Saraiva, 2016.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 18 de 1965**. Dispõe sobre o sistema tributário nacional e dá outras providências. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/emecon/1960-1969/emendaconstitucional-18-1-dezembro-1965-363966-publicacaooriginal-1-pl.html>. Acesso em: 16 ago. 2020.

BRASIL. Decreto-lei nº 195, de 24 de fevereiro de 1967. **Dispõe sobre a cobrança da Contribuição de Melhoria**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del0195.htm. Acesso em: 2 set. 2020.

BRASIL. Constituição Política do Imperio do Brazil (de 25 de março de 1824). **Constituição Política do Império do Brasil, elaborada por um Conselho de Estado e outorgada pelo Imperador D. Pedro I, em 25.03.1824**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao24.htm. Acesso em: 2 set. 2020.

BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 24 de fevereiro de 1891**. Nós, os representantes do povo brasileiro, reunidos em Congresso Constituinte, para organizar um regime livre e democrático, estabelecemos, decretamos e promulgamos a seguinte. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao91.htm. Acesso em: 2 set. 2020.

BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (De 16 De Julho De 1934)**. Nós, os representantes do povo brasileiro, pondo a nossa confiança em Deus, reunidos em Assembléia Nacional Constituinte para organizar um regime democrático, que assegure à Nação a unidade, a liberdade, a justiça e o bem-estar social e econômico, decretamos e promulgamos a seguinte. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm. Acesso em: 2 set. 2020.

BRASIL. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 10 de novembro de 1937**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao37.htm. Acesso em: 2 set. 2020.

BRASIL. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil (de 18 de setembro de 1946)**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao46.htm. Acesso em: 2 set. 2020.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1967**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm. Acesso em: 2 set. 2020.

BRASIL. **Emenda constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969**. Edita o novo texto da Constituição Federal de 24 de janeiro de 1967. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc_antecor1988/emc01-69.htm. Acesso em: 2 set. 2020.

BRASIL. **Decreto-lei nº 195, de 24 de fevereiro de 1967.** Dispõe sobre a cobrança da Contribuição de Melhoria. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del0195.htm. Acesso em: 2 set. 2020.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal. STF, Tribunal Pleno, RE 146.733-9/SP**, Rel. Min. Moreira Alves, j. 29.06.1992, DJ 06.11.1992, p. 20.110. Disponível em: <https://www.trf3.jus.br/lpbin22/lpext.dll/FolRevistas/Revista/revs.nfo.804.0.0.0/revs.nfo.819.0.0.0/revs.nfo.83d.0.0.0/revs.nfo.842.0.0.0?fn=document-frame-nosync.htm&f=templates&2.0>. Acesso em: 2 set. 2020.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em: 27 ago. 2020.

BRASIL. Lei complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. **Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR).** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 30 out. 2020.

BERNARDES; Flávio Couto; SOUZA, Pilar; ELOI, Paula Coutinho. **Afinal, o que são tributos sobre consumo?** Publicado em 2012. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=a1028301bbff33a4>. Acesso em: 02 set. 2020.

BORDIN, Luis Carlos Vitali. **Administração tributária:** características gerais, modelos de organização, tendências internacionais e autonomia. 29 abr. 2011. Disponível em: http://www.sindifiscomg.com.br/loat/Administracao_Tributaria.pdf. Acesso em: 08 out. 2020.

BORGES, Patricia de Quadros. **O ICMS e a questão da guerra fiscal entre os estados:** um estudo de caso em uma empresa industrial. Monografia apresentada como requisito para obtenção do grau de bacharel em ciência Contábeis da Universidade da Caxias do Sul, 2010. Disponível em: <https://repositorio.ucs.br/xmlui/bitstream/handle/11338/1574/TCC%20Patricia%20de%20Quadros%20Borges.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 20 out. 2020.

CALIENDO, Paulo Antônio. **Direito tributário e análise econômica do direito:** uma visão crítica. Rio De Janeiro: Elsevier, 2009.

CAMARGO, Renata Freitas. **ICMS e tudo que você precisa saber sobre ele:** alíquota, cálculo e contribuintes do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços. Publicado dia 15 de abril de 2017. Disponível em: <https://www.treasy.com.br/blog/icms-imposto-sobre-circulacao-de-mercadorias-e-servicos/>. Acesso em: 27 ago. 2020.

CARDOSO, Bruno. **Saiba o que é tributo e quais são suas espécies.** JusBrasil, 2017. Disponível em: <https://brunonc.jusbrasil.com.br/artigos/498793929/saiba-o-que-e-tributo-e-quais-sao-suas-especies>. Acesso em: 2 ago. 2020.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

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

CHIMENTI, Ricardo Cunha. **Direito tributário**. Sinopses Jurídicas. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

COOTER, Robert; ULEN, Thomas. **Direito & economia**. Trad. por Luis Marcos Sander e Francisco Araújo da Costa. Porto Alegre: Bookman, 2010.

CORATTO, Bruno Pinto. O fenômeno extrafiscal no sistema tributário brasileiro. **Âmbito Jurídico**, 03/2012. Disponível em: <https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-tributario/o-fenomeno-extrafiscal-no-sistema-tributario-brasileiro/>. Acesso em: 12 set. 2020.

COSTA, Cinthia Cabral. O papel da tributação diferenciada dos combustíveis no desenvolvimento econômico do estado de São Paulo. **Econ. Apl. vol.15 n. 3** Ribeirão Preto July/Sept. 2011. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1413-80502011000300002. Acesso em: 23 set. 2020.

CUNHA, Ana Rit. **Como o ICMS influencia os preços de combustíveis e as contas públicas no Brasil**. Publicado em 19 fev. 2020. Disponível em: <https://www.aosfatos.org/noticias/como-o-icms-influencia-os-precos-de-combustiveis-e-contas-publicas-no-brasil/>. Acesso em: 07 out. 2020.

DIEESE. **Departamento intersindical de estatística e estudos socioeconômicos**. [2010]. Disponível em: <http://www.dieese.org.br>. Acesso em: 20 set. 2020.

DROUIN, Jean-Claude. **Os grandes economistas**. Tradução de Denise Bottmann. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2008.

FABRETTI, Lúaudio Camargo. **Contabilidade tributária**. 5. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2016.

FERREIRA, Marco Antonio Pereira. Evolução histórica do sistema tributário nacional. **Revista Âmbito Jurídico nº 162 – Ano XX – Julho/2017**. Disponível em: Acesso em: <https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-tributario/evolucao-historica-do-sistema-tributario-nacional/>. 07 set. 2020.

FONSECA, Luciane Schulz. **Noções de Direito Tributário**. Rede E-Tec - Brasil. Instituto Federal do Paraná - Educação a Distância. Curitiba-PR, 2012. Disponível em: <https://efivest.com.br/wp-content/uploads/2018/11/tributario.pdf>. Acesso em: 25 ago. 2020.

GIAMBIAGI, F.; ALÉM, A. C. **Finanças públicas; teoria e prática no Brasil**. 4. ed. rev. e atualizada. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011. 2ª reimpressão.

GICO JR., Ivo. Metodologia e epistemologia da análise econômica do direito. **Economic Analysis Of Law Review**, V. 1, Nº 1, 2010, p.7-32. Disponível em:

<https://Nedep.Files.Wordpress.Com/2011/07/Ivo-Gico-Jr-Metodologia-E-Epistemologia-Da-Aed.Pdf>. Acesso em: 08 out. 2020.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 25. ed. São Paulo: Atlas. 2016.

IPEA – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. **Imposto ótimo sobre o consumo**: resenha da teoria e uma aplicação ao caso brasileiro. Publicado em 2001. Disponível em: http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_0811.pdf. Acesso em: 18 nov. 2020.

IPEA – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. **Estudo publicado pelo Ipea propõe modelo de reforma tributária**. Publicado em 2018. Disponível em: http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=34403%3Aestudo-publicado-pelo-ipea-propoe-modelo-de-reforma-tributaria&catid=4%3Apresidencia&directory=1&Itemid=1. Acesso em: 18 nov. 2020.

ISHIDA, Maria Clara Yukie; MARTELLI, Ana Laura Teixeira. **O sistema tributário nacional**. In: ETIC 2015 – Encontro de iniciação científica – issn 21-76-8498.

KAFRUNI, Simone. **Redução de preços dos combustíveis depende de impostos**. Postado em 09/02//2020. Disponível em: https://www.em.com.br/app/noticia/economia/2020/02/09/internas_economia,1120503/reducao-de-precos-dos-combustiveis-depende-de-impostos.shtml. Acesso em: 25 set. 2020.

LIMA, Emanuel Marcos; REZENDE, Amaury. Um estudo sobre a evolução da carga tributária no Brasil: uma análise a partir da Curva de Laffer. **Interações (Campo Grande)** vol.20 no.1 Campo Grande Jan./Mar. 2019 Epub Apr 08, 2019.

LOBATO, Valter de Souza; SANTIAGO, Igor Mauler; DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Tradução do 22º Relatório do Conselho de Impostos da França ao Presidente da República, intitulado Exonerações Tributárias Concorrência Tributária e a Empresa**. Belo Horizonte: Revista Internacional de Direito Tributário - ABRADT, 2004.

LOPES, Luis Martins; VASCONCELLOS, Marco Antonio Sandoval de (Orgs.). **Manual de macroeconomia**: nível básico e nível intermediário. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 37. ed. São Paulo Malheiros, 2016.

MARTINS, Roberta Silva. **Da função extrafiscal dos tributos**. Pós-graduanda em Direito e Processo Tributário pela PUC-GO. Publicado em 02/2012. Disponível em: <http://www.cpgls.pucgoias.edu.br/7mostra/Artigos/SOCIAIS%20APLICADAS/DA%20FUN%C3%87%C3%83O%20EXTRAFISCAL%20DOS%20TRIBUTOS.pdf>. Acesso em: 12 set. 2020.

MARTINS, Célio. **Qual o efeito de zerar os impostos dos combustíveis no seu bolso e nos cofres públicos**. Publicado em 05/2020. Disponível em: <https://www.gazetadopovo.com.br/republica/qual-o-impacto-de-zerar-de-impostos-dos-combustiveis-consumidores-estados-uniao/>. Acesso em: 08 out. 2020.

MARTINS, José Eduardo Figueiredo de Andrade. Análise Econômica do Direito é instrumento de Justiça social. Revista **Consultor Jurídico**, 10 de julho de 2017. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2017-jul-10/opiniao-analise-economica-direito-meio-justica-social#_ftn1. Acesso em: 08 out. 2020.

MECCHI, Yarima. **Redução do ICMS não é viável para Estado, avaliam políticos**. 06 fev. 2020. Disponível em: <https://correiodoestado.com.br/politica/reducao-do-icms-nao-e-viavel-para-estado-avaliam-politicos/367240>. Acesso em: 20 set. 2020.

MORAES, M., COSTA, C., Guilhoto, J., SOUZA, L. & OLIVEIRA, F. (2010), Externalidades sociais dos combustíveis, in E. M. I. SOUZA, ed., '**Etanol e bioeletricidade: a cana-de-açúcar no future da matriz energética**', Vol. 1, Luc.

OLIVEIRA JÚNIOR, Raimundo Frutuoso. **A análise econômica do direito e o uso da Curva de Laffer na efetivação do direito fundamental à vedação do confisco tributário**. Universidade Federal do Ceará Faculdade de Direito Programa de Pós-Graduação em Direito Curso de Mestrado em Direito Área de Concentração em Ordem Jurídica Constitucional. Fortaleza 2011. Disponível em: http://www.repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/12603/1/2011_dis_rfoliveirajunior.pdf. Acesso em: 08 out. 2020.

PANZARINI, C. **Reforma tributária e competitividade**. CP Consultores Associados, 2014.

PARGENDLER, Mariana. **Evolução do direito societário: lições do Brasil**. São Paulo: Saraiva, 2013.

PAULSEN, Leandro e MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 5. edição, revista e atualizada. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

PIGNATARI, Leonardo Thomaz. **A tributação sobre combustíveis e os efeitos da greve**. Publicação em junho de 2018. Disponível em: <https://migalhas.uol.com.br/depeso/281857/a-tributacao-sobre-combustiveis-e-os-efeitos-da-greve>. Acesso em: 08 out. 2020.

PIRES, Adriano. **Estados aumentam ICMS para tentar cobrir lambança fiscal e corrupção**. 17. fev. 2017. Disponível em: <https://www.poder360.com.br/opiniao/economia/estados-aumentam-icms-para-tentar-cobrir-lambanca-fiscal-e-corrupcao/>. Acesso em: 08 out. 2020.

PORTELA. Paulo Henrique Gonçalves, BELCHIOR, Germana Parente Neiva. **O ICMS como instrumento de direção social**. Artigo publicado pelo Comped em 01 de junho de 2016. Disponível em: http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/bh/germana_parente_neiva_belchior2.pdf, acesso em: 12 set. 2020.

POSNER, Richard. **Fronteiras da teoria do direito**. Tradução de Evandro Ferreira e Silva, Jefferson Luiz Camargo, Paulo Salles e Pedro Sette-Câmara. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2011.

REIS, Tiago. **Curva de Laffer**: a relação entre tributação e arrecadação do governo. *Economia*, 15/06/2018. Disponível em: <https://www.sunoresearch.com.br/artigos/curva-de-laffer/>. Acesso em: 08 out. 2020.

REZENDE, Fernando. **Proposta de Súmula Vinculante nº 69**. Benefício fiscal. ICMS. Convênio. Confaz. Brasília: STF, 2012.

REZENDE, Lara, F. T. A análise econômica do direito como método e disciplina. *E-civitas, Revista Científica do Departamento de Ciências Jurídicas, Políticas e Gerenciais do UNI-BH*, v. 1, n. 1, p. 12, nov. 2008. Disponível em: <http://www.unibh.br/revistas/ecivitas>. Acesso em: 02 out. 2020.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 4. ed. – São Paulo: Saraiva, 2012.

SALAMA, Bruno Meyerhof. Análise econômica do direito. **Tomo Teoria Geral e Filosofia do Direito**, Edição 1, Abril de 2017. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/41/edicao-1/analise-economica-do-direito>. Acesso em: 08 out. 2020.

SILVA, Karoline Alves. **A análise econômica do direito aplicada às sanções de improbidade administrativa**. Universidade Federal Do Rio Grande Do Norte Centro De Ensino Superior Do Seridó Departamento De Direito. Caicó/RN 2016. Disponível em: https://monografias.ufrn.br/jspui/bitstream/123456789/3299/1/AAn%3%a1liseEcon%3%b4micaDoDireito_Silva_2016. Acesso em: 08 out. 2020.

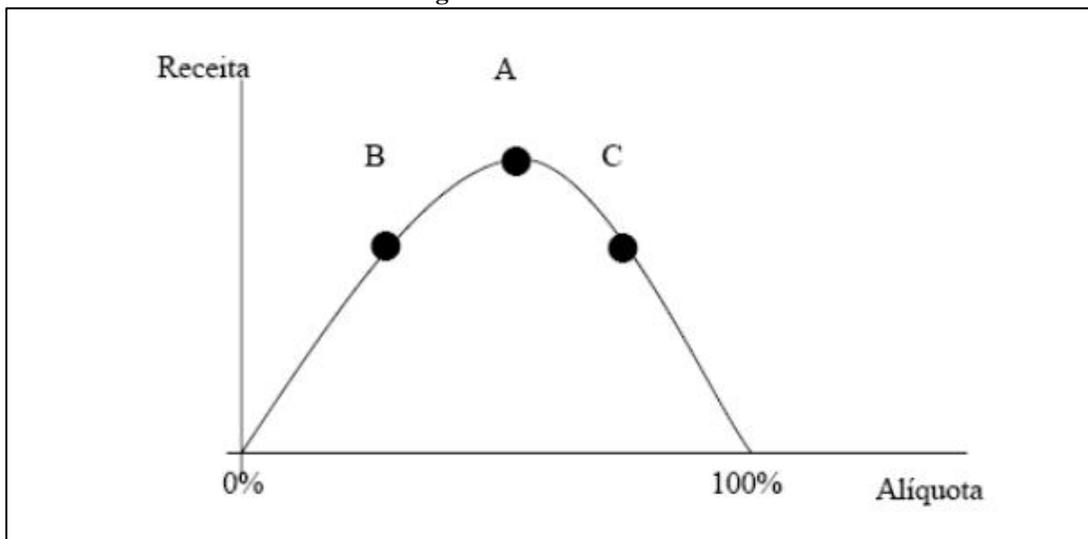
TASCA, Jocimar Antônio. CIDE Combustível e sua justa destinação. **Âmbito Jurídico**, 2013. Disponível em: https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-tributario/cide-combustivel-e-sua-justa-destinacao/#_ftn6. Acesso em: 25 ago. 2020.

URBANO, Athur. **O surgimento e desenvolvimento do direito tributário análise dos tributos e suas divisões e os princípios constitucionais tributários**. JUS.COM.BR. Publicado em 11/2014. Elaborado em 11/2014. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/33731/o-surgimento-e-desenvolvimento-do-direito-tributario>. Acesso em: 07 set. 2020.

ZANATTA, Rafael Augusto Ferreira. Desmistificando a Law & Economics: a receptividade da disciplina Direito e Economia no Brasil. **Revista dos Estudantes de Direito da UnB**, n. 10, p. 25-53, 2012.

ANEXOS

Figura 1: Curva de Laffer



Autor: Oliveira Júnior (2011)