

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE UBERLÂNDIA
FACULDADE DE DIREITO PROF. JACY DE ASSIS**

CAROLINA GUERRA E SOUZA

**UTILIZAÇÃO DAS NORMAS TRIBUTÁRIAS INDUTORAS COMO MECANISMO
DE ESTÍMULO À PRODUÇÃO E AO CONSUMO DO ETANOL NO BRASIL**

**UBERLÂNDIA
2018**

CAROLINA GUERRA E SOUZA

**UTILIZAÇÃO DAS NORMAS TRIBUTÁRIAS INDUTORAS COMO MECANISMO
DE ESTÍMULO À PRODUÇÃO E AO CONSUMO DO ETANOL NO BRASIL**

Dissertação apresentada como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito, no Programa de Pós-Graduação da Universidade Federal de Uberlândia, na linha de pesquisa “Direitos e Garantias Fundamentais”.

Orientador: Prof. Dr. Alexandre Walmott Borges

UBERLÂNDIA

2018

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
Sistema de Bibliotecas da UFU, MG, Brasil.

S729u Souza, Carolina Guerra e, 1982-
2018 Utilização das normas tributárias indutoras como mecanismo e estímulo à produção e ao consumo do etanol no Brasil / Carolina Guerra e Souza. - 2018.
178 f. : il.

Orientador: Alexandre Walmott Borges.
Dissertação (mestrado) - Universidade Federal de Uberlândia,
Programa de Pós-Graduação em Direito.
Disponível em: <http://dx.doi.org/10.14393/ufu.di.2018.191>
Inclui bibliografia.

1. Direito - Teses. 2. Etanol como combustível - Consumo - Impostos - Teses. 3. Indústria alcooleira - Impostos - Teses. 4. Incentivos fiscais - Brasil - Teses. I. Borges, Alexandre Walmott. II. Universidade Federal de Uberlândia. Programa de Pós-Graduação em Direito. III. Título.

CDU: 340

Gerlaine Araújo Silva – CRB-6/1408

CAROLINA GUERRA E SOUZA

Utilização das normas tributárias indutoras como mecanismo de estímulo à produção e ao consumo do etanol no Brasil

Dissertação de Mestrado apresentada à Faculdade de Direito da Universidade Federal de Uberlândia como requisito parcial para obtenção de título de Mestre em Direito.

Banca de Avaliação:

Prof. Dr. Ricardo Padovini Pleti
Programa de Mestrado em Direito FADIR/UFU

Prof. Dr. Borja Muntadas Figueras
Professor Convidado - Universidad de Barcelona

Uberlândia (MG), ____ de _____ de 2018.

AGRADECIMENTOS

Decorridos quase dois anos desde o início deste Mestrado resta-me a difícil tarefa de realizar os agradecimentos, talvez a única parcela deste trabalho escrito em primeira pessoa e, por isso, certamente a que me permite fugir das amarras de um texto técnico. É também finalmente o momento dedicado à gratidão e não mais a todo o trabalho que passou e que, muitas vezes, não nos permite perceber quão afortunados somos por termos pessoas e oportunidades ao nosso redor.

Sendo assim, agradeço inicialmente ao meu orientador, Prof. Dr. Alexandre Walmott Borges (Walmott) pela leveza com que conduziu a orientação deste trabalho.

Agradeço aos colegas do mestrado pela divertida companhia nos cafés que sucediam à aula do nosso sempre querido Professor Dr. Diego Nunes (Café com Hespanha), que boas recordações deixarão sempre que me lembrar das disciplinas cursadas neste Mestrado.

Passando ao círculo de pessoas mais próximas, agradeço às minhas queridas irmãs Luiza e Mariana pelo amor sempre presente, pela história de vida compartilhada. Não poderia deixar de lado meu cunhado Leonardo Matias sempre presente e muito querido. Um quase irmão.

À Fátima pela paciência, atenção, generosidade e por ter se tornado meu “anjo da guarda” nesta caminhada.

À minha família de coração D. Almerinda e Dinha que me acolherem com tanto amor.

À Belle pelas longas horas ao meu lado, me esperando para um afago, uma brincadeira, fiel em todos os momentos.

À Marianna pela paciência creditada, pela compreensão nos fins de semana dedicados aos estudos, por ter sempre uma palavra carinhosa de otimismo e, sobretudo, por acreditar em mim.

À tia Maria e tio Roberto, pais de coração, exemplo de vida, cuja generosidade jamais poderei retribuir, por terem ressignificado minha vida.

RESUMO

Este trabalho tem como objetivo analisar a possibilidade jurídica e econômica de se utilizar as normas tributárias como indutoras do estímulo do consumo – e consequentemente produção – do etanol no Brasil. Para isso, utiliza-se o método indutivo, além da abordagem epistemológica pautada no pragmatismo jurídico que se vale das teorias econômicas como auxiliares ao Direito. O trabalho explora teoricamente as normas tributárias indutoras - ou a função extrafiscal tributo - e seus elementos caracterizadores, a saber, fim constitucional pretendido, meio utilizado e técnica adotada. Por outro lado, estuda-se também os possíveis resultados da aplicação de uma política tributária indutora sobre os produtores e consumidores. Considera-se para isso a tributação direta e indireta, os efeitos para frente e para trás da tributação, análise do mercado sobre o qual ela incide (oligopólio, monopólio e concorrência perfeita) e aspectos da elasticidade nesses mercados (elasticidade preço da oferta e da demanda e elasticidade cruzada). Mais uma vez o estudo é validado pela perspectiva econômica, especialmente a que relaciona a tributação a seus efeitos na eficiência de mercado. As discussões teóricas são acompanhadas da análise das normas vigentes e postas, especialmente as Constitucionais e Tributárias aplicáveis ao tema. Parte-se então para o estudo do setor sucroenergético - ressaltando sua complexa estrutura de mercado - e das políticas de preços adotadas pelo governo brasileiro para o etanol e a gasolina desde os anos 1930 até a atualidade. Após isso, o foco é o período posterior à liberação do mercado de combustíveis no Brasil nos anos 2000 e as recentes políticas públicas e regulação setorial adotadas. Finalmente, apresentam-se as conclusões do trabalho que apontam tanto para a subutilização das políticas tributárias indutoras, seja porque opta-se para a utilização da tributação apenas com finalidades fiscais, seja porque se trata de um mercado extremamente complexo cuja política tributária deve ser utilizada valendo-se paralelamente da regulação do mercado.

Palavras-chave: Extrafiscalidade. Normas tributárias indutoras. Setor sucroenergético

ABSTRACT

This work aims to analyze the legal and economic possibility of using tax rules as a policy to promote consumption - and consequently production – of ethanol in Brazil. For this, the work uses the inductive method, as well as the epistemological approach known as pragmatism which uses economic theory to support law practices. The work theoretically explores the inductive tax norms - the extrafiscal tax function - and its elements, namely, the intended constitutional purpose, means used and adopted technique. On the other hand, the work also studied the possible results of an inductive tax policy applied on producers and consumers. Direct and indirect taxation, forward and backward shifting effects of taxes, market analysis (oligopoly, monopoly, and perfect competition) and aspects of elasticity in these markets (price elasticity of supply and demand and cross elasticity) are also considered. Once again the study is validated by the economic perspective, especially when related to taxation and its effects on market efficiency. Whenever possible, the theoretical discussions are linked to the practical aspects of the ethanol market. The theoretical discussions are tracked to the analysis of the current and proposed rules, especially the pertinent Constitutional and Tax rules. Then the study focus on the sugar-energy sector - highlighting its complex market structure - and on the pricing policies adopted by the Brazilian government for ethanol and gasoline from the 1930s to the present time. After that, the focus goes to the period after the liberalization of the fuel market in Brazil arisen on the 2000s and the recent public policies and sectoral regulation adopted. Finally, the conclusions of the study are showed pointing to the underutilization of the tax inductive policies, not only because it is used only for tax purposes, either because it is an extremely complex market whose tax policy must be used also considering market regulation.

Keywords: Extrafiscality. Inducing tax rules. Sugar-energy sector

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 - Mapa da produção setor sucroenergético	120
Figura 2 - Produção Mundial de Etanol por País/ Região.....	121
Figura 3 - Cadeia produtiva sucroalcooleira	122
Figura 4 - Estrutura organizacional da indústria	124
Figura 5 - Evolução da frota por combustível.....	151
Figura 6 - Evolução do preço internacional do petróleo (Crude Oil WTI, US\$/Barril).....	152
Figura 7 - Produção nacional de cana-de-açúcar por ano-safra	154
Figura 8 - Variação (%) da produtividade (kg/ha) entre as safras.....	155
Figura 9 - Variação (em %) do açúcar total recuperável (kg/t) entre as safras	157
Figura 10 - Preço médio do Etanol Hidratado e Gasolina C ao consumidor (R\$/litro)	157
Figura 11 - Indicador do Açúcar Cristal CEPEA/ESALQ/SP (R\$ ou US\$ a saca de 50kg).....	158
Figura 12 - Importação e exportação de etanol (anidro o hidratado)	159

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Peso da tributação no etanol e da gasolina (Média nacional em nov. 2017).....	114
Tabela 2 - Valor dos Tributos sobre etanol e gasolina nos estados (R\$ em nov. 2017).....	115
Tabela 3 - Área Plantada com cana-de-açúcar, 2010 – 2015 (hectares).....	118
Tabela 4 - Distribuição geográfica da produção Safra 2016/2017	119

LISTA DE SIGLAS

AED	Análise Econômica do Direito
AIAA	Associação das Indústrias de Açúcar e Álcool
BBA	Bolsa Brasileira de Álcool Ltda.
CADE	Conselho Administrativo de Defesa Econômica
CADIN	Cadastro Informativo de Créditos não Quitados do Setor Público Federal
CDPA	Comissão de Defesa da Produção do Açúcar
CDPA	Comissão de Defesa da Produção do Açúcar
CEAM	Comissão de Estudos sobre o Álcool Motor
CENAL	Comissão Executiva Nacional do Álcool
CEPAL	Coligação das Entidades dos Produtores de Álcool e Açúcar
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
COTEPE	Comissão Técnica Permanente
CF	Constituição Federal
CIMA	Conselho Interministerial do Álcool
CNAL	Conselho Nacional do Álcool
CNAL	Conselho Nacional do Álcool
CNP	Conselho Nacional do Petróleo
CO2	Dióxido de carbono
CONAB	Companhia Nacional de Abastecimento
CTN	Código Tributário Nacional
FEE	Fundo Especial de Exportação
IAA	Instituto do Açúcar e do Álcool
IOF	Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPU	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana

IR	Imposto de Renda
ITR	Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MAPA	Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento
MF	Ministério da Fazenda
MP	Medida Provisória
PLANALSUCAR	Programa Nacional de Melhoramento da Cana-de-açúcar
PROÁLCOOL	Programa Nacional do Álcool
SEBRAE	Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas
SDR	Secretaria de Desenvolvimento Regional
SOPRAL	Sociedade dos Produtores de Álcool
TEC	Tarifa Externa Comum
VMR	Valor Médio de Realização

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	13
1 EXTRAFISCALIDADE E SEU USO NA CONDUÇÃO DE POLÍTICAS PÚBLICAS	21
1.1 BASE TEÓRICA	21
1.2 NOÇÕES PROPEDÊUTICAS	27
1.3 A DIFICULDADE DE COMPREENSÃO DOS TRIBUTOS COMO MEIO DE IMPLEMENTAÇÃO DE POLÍTICAS PÚBLICAS	30
1.4 TRIBUTO E SUA FUNÇÃO EXTRAFISCAL	33
1.5 ATUAÇÃO DO ESTADO NO CAMPO DA ATIVIDADE ECONÔMICA	41
1.5.1 INDUÇÃO	46
1.5.2 TRIBUTAÇÃO E FALHAS DE MERCADO	49
1.6 O FIM CONSTITUCIONAL	56
1.6.1 FUNÇÕES DO ESTADO	56
1.6.2 A EXTRAFISCALIDADE E PRINCÍPIOS DA ORDEM ECONÔMICA	58
1.6.2.1 Soberania nacional	60
1.6.2.2 Propriedade privada e função social da propriedade	61
1.6.2.3 Livre concorrência	62
1.6.2.4 Defesa do consumidor	63
1.6.2.5 Defesa do meio ambiente	63
1.6.2.6 Redução das desigualdades regionais e sociais	64
1.6.2.7 Busca do pleno emprego	64
1.6.2.8 Tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte	65
1.6.2.9 Livre exercício de qualquer atividade econômica	65
1.7 TÉCNICAS	66
2 TEORIA DA TRIBUTAÇÃO E A TRIBUTAÇÃO DO ETANOL	70
2.1 TRIBUTAÇÃO DIRETA E INDIRETA NO DIREITO TRIBUTÁRIO	71
2.2 TRIBUTAÇÃO DIRETA E INDIRETA NA ECONOMIA E A QUESTÃO DA TRANSFERÊNCIA	77
2.2.1 SISTEMAS TRIBUTÁRIOS E EFICIÊNCIA ECONÔMICA	79
2.2.2 GANHOS ECONÔMICOS E GANHOS AMBIENTAIS	81
2.2.3 TRANSFERÊNCIA TRIBUTÁRIA, INCIDÊNCIA FISCAL E IMPACTO (<i>TAX SHIFTING, TAX INCIDENCE E IMPACT</i>)	83
2.2.4 INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA NO MODELO CLÁSSICO	89
2.2.5 MERCADO DE COMBUSTÍVEIS	95

2.2.6	ELASTICIDADE-PREÇO DA DEMANDA NO ETANOL E NA GASOLINA	96
2.3	TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE O ETANOL	101
2.3.1	ICMS	102
2.3.2	CIDE-COMBUSTÍVEIS	106
2.3.3	PIS E COFINS	111
2.3.4	IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO	113
2.3.5	PARTICIPAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO NO PREÇO DOS COMBUSTÍVEIS	113
3	AGROINDÚSTRIA CANAVIEIRA E AS POLÍTICAS PÚBLICAS PARA O SETOR	116
3.1	A CADEIA PRODUTIVA SETOR E DO MERCADO DE ETANOL	117
3.2	HISTÓRICO DA FORMAÇÃO DE PREÇOS E DA TRIBUTAÇÃO SOBRE COMBUSTÍVEIS	127
3.3	ESTRUTURA ATUAL DA FORMAÇÃO DE PREÇOS DO ETANOL E GASOLINA	139
3.4	ASPECTOS INSTITUCIONAIS RECENTES	142
3.4.1	A DESREGULAMENTAÇÃO DA AGROINDÚSTRIA CANAVIEIRA (1990-2003)	142
3.4.2	FASE DE RETOMADA DO ETANOL COM O MERCADO <i>FLEXFUEL</i> E DA FALTA DE PLANEJAMENTO (2003 A 2017)	149
3.4.3	REGULAÇÃO RECENTE DO MERCADO DE ETANOL	159
	CONCLUSÃO	165
	REFERÊNCIAS	171

INTRODUÇÃO

A política fiscal adotada pelo governo brasileiro ocupa frequentemente lugar de destaque tanto na literatura especializada quanto na mídia em geral. Especificamente, chama a atenção a política tributária adotada, na qual costumeiramente vale-se de um aumento das alíquotas existentes com o fim precípua de atingir a meta fiscal do País.

Contudo, é pouco frequente a utilização da tributação como meio de induzir os agentes econômicos a adotarem um determinado comportamento para que, com isso, se fomente um segmento da economia elegido pelo formulador da política pública como prioritário ao longo de determinado Governo ou gestão.

Se pelo lado do Governo a meta fiscal torna-se o objeto primordial a ser atingido via política tributária, por outro lado, para os cidadãos parece inegável que a ideia subjacente ao conceito de tributação se vincula à necessidade arrecadatória do Estado. Não é difícil elucidar esta questão quando se percebe frequente a associação dos tributos ao “peso” que ele representa no Produto Interno Bruto (PIB) do País, por exemplo. É o que se costuma denominar “carga tributária” que, de outro modo se diz, se assemelha a “um peso”. Também não é incomum que as críticas feitas à política tributária remetam à ineficiência econômica produzida pelo aumento da carga tributária ou pela inadequação entre a carga e os serviços públicos ofertados à população.

Isso tudo conduz a uma aparente evidência que a finalidade capital dos tributos é puramente fiscal, ou seja, servem os tributos para prover o Estado de recursos financeiros que serão destinados à manutenção da máquina estatal, prestação de serviços públicos, etc. É a tributação a fonte de receita principal do Governo (considerados aí tributos e contribuições) e sem ela não seria possível ao Estado custear educação, saúde, segurança pública, etc. Por sua vez, é a arrecadação a atividade fiscal do tributo.

É inegável que existem necessidades gerais ou sociais que são elegíveis através de um processo político – ou assim deveriam ser – entre as infinitas demandas possíveis, mas que, por prioridade, se tornam necessidades públicas e assim devem ser atendidas pelo Estado. Neste sentido, fundamental a correlação entre as finanças públicas e a tributação já que esta compreende um meio para a consecução dos fins eleitos por um Estado Democrático de Direito. Assim, a realização da despesa no Estado contemporâneo depende a elaboração, a aprovação, a execução e o controle de um orçamento que, por sua vez necessariamente dependem da arrecadação de receita pública, em sua maioria decorrente da tributação.

Mas há um aspecto dos tributos que muitas vezes se mantém fora da discussão – ou,

pelo menos, é muitas vezes ignorado - justamente por não se vincular diretamente à função arrecadatória e, consequente, à capacidade de o Estado arcar com suas despesas. Ao contrário, pode aprioristicamente guardar relação mais próxima com renúncia às receitas. Trata-se da função extrafiscal do tributo ou, como se explicará a seguir, função indutora da tributação.

É pouco comum se atribuir um destaque a uma política tributária adotada com a finalidade indutora – até porque muitas vezes ela implica renúncia de receitas –, ainda que seja ela viabilizada pela Constituição Federal e amplamente discutida entre os economistas.

Ao contrário do que se pode pensar, a função extrafiscal ou indutora não é subsidiária, mas permeia o sistema tributário e é para ele essencial. Dizer que este aspecto é meramente acessório não parece correto, pois do mesmo modo que o Estado se vale dos tributos para formar receita necessária para custear seus gastos, na sua dimensão de gestor público, deve o Estado manejar todos os instrumentos necessários para incentivar ou desincentivar setores e/ou atividades econômicas, com vistas a melhorar o bem-estar geral da população. Uma das formas de se fazer isso é através do manejo dos tributos, o que pode criar estímulos ou direcionar determinado segmento econômico.

A função indutora dos tributos é um dos recursos que o Estado dispõe para atuar diminuindo desigualdades sociais e regionais, intervindo no domínio econômico ou em categorias profissionais.

Os incentivos dados aos agentes econômicos podem também gerar inúmeros benefícios de natureza não econômica para a sociedade. Seria, por exemplo, o caso de incentivos fiscais na aquisição/utilização de equipamentos e componentes para geração de energia solar, ou mesmo para a utilização de combustíveis não poluentes. Trata-se da situação em que a extrafiscalidade é utilizada na promoção da sustentabilidade atuando com um estímulo à persecução de práticas sustentáveis.

Partindo da percepção da importância da utilização da tributação na sua função indutora é que este trabalho foi concebido. E será a possibilidade de se utilizar tributação com a finalidade de estimular a prática sustentável de se substituir a utilização da gasolina pelo etanol que este estudo abordará.

Por isso, o objetivo precípuo desta dissertação será o de avaliar a utilização das práticas tributárias indutoras, aspecto da extrafiscalidade, como política de incentivo ao consumo do etanol e, consequentemente, do setor a que pertence o produto. Especificamente, o tema abordado será a possibilidade de se utilizar a função extrafiscal dos tributos incidentes sobre o etanol como mecanismo indutor de seu consumo.

Apesar de a dissertação investigar importantes aspectos da tributação incidente sobre o etanol, portanto tema afeito ao Direito, merece ressaltar que a abordagem deste trabalho considera principalmente as consequências da aplicação da legislação sobre o consumo do etanol. Por isso, a metodologia abordada é a pragmática de modo que, na maioria das vezes, lança-se mão da utilização do instrumental da economia para auxiliar na solução de questões afeitas ao Direito.

A eleição da tributação indutora como prática de estímulo ao consumo do etanol ocorre por trata-se de um importante setor na matriz energética nacional e que, para além da sua importância meramente econômica, tem ganhado destaque por se tratar de uma fonte de energia menos poluente e que torna possível, pelo País, o cumprimento do Acordo de Paris¹ sobre mudanças climáticas, garantindo a redução nas emissões de gases de efeito estufa. Considerase, por isso, a extrafiscalidade um importante instrumento tanto sob a perspectiva de incentivo de política de desenvolvimento econômico nacional quanto como prática essencial à promoção do desenvolvimento sustentável.

Inúmeros fatores sabidamente indicam os benefícios econômicos, sociais e ambientais do uso do etanol. Em geral, o biocombustível é considerado melhor para o meio ambiente do que a gasolina. A cadeia de produção de etanol tem um ciclo de dióxido de carbono (CO₂) que produz valores pequenos ou insignificantes deste gás, em comparação ao ciclo da gasolina e de outros combustíveis fósseis. Assim, considerada toda a cadeia de produção até o consumo, o uso veículos alimentados a etanol produzem emissões de monóxido de carbono e de dióxido de carbono mais baixas. A introdução no mercado de veículos *flexfuel* permitiu maior flexibilidade para se escolher o combustível que está mais prontamente disponível e mais adequado às necessidades dos usuários. No caso brasileiro, o etanol pode ser produzido em sua totalidade pela indústria nacional, o que favorece a indústria doméstica desse bem.

No Brasil, a utilização de combustíveis fósseis predominou por muito tempo. Esse cenário se modificou partir da crise do Petróleo de 1973, quando a forte dependência deste tipo de combustível se tornou um problema, especialmente em função dos altos preços praticados pelos principais países produtores e da forte volatilidade a que se sujeitava este combustível, especialmente em razão de conflitos nas regiões produtoras. Na ocasião, o valor médio do barril de petróleo triplicou passando de US\$ 2,90 em 1973 para US\$ 11,65 em janeiro de 1974².

¹ Mais detalhes sobre o Acordo de Paris podem ser obtidos no endereço <http://unfccc.int/resource/docs/2015/cop21/eng/I09r01.pdf>.

² Segundo dados do Federal Reserve. Disponível em: https://www.federalreservehistory.org/essays/oil_shock_of_1973_74. Acesso em: 10 jul 2017.

Nesse contexto surge a possibilidade de se produzir no Brasil o etanol como alternativa ao uso de combustíveis fósseis. Historicamente o maior produtor mundial de cana-de-açúcar, a produção do biocombustível pareceu favorável e viável face à alta dependência das fontes de energia internacional.

Assim, em 1975, foi criado o Programa Nacional do Álcool (PROÁLCOOL), com a publicação do Decreto nº 76.593, de 14 de novembro de 1975, que visava “ao atendimento das necessidades do mercado interno e externo e da política de combustíveis automotivos”. Outros mecanismos institucionais também foram estabelecidos para sustentar a nascente indústria sucroalcooleira.

A indústria se desenvolveu de modo expressivo até os anos 1980. A partir da segunda metade dessa década vários fatores contribuíram para o declínio da produção de etanol. O choque da queda de preços do petróleo, aumento nos preços internacionais do açúcar a liberalização da exportação do produto em 1988, a crise da dívida e a recessão na economia brasileira, reduziram a lucratividade do setor de etanol e mantiveram a indústria alcooleira em “banho-maria” até o início dos anos 2000.

A partir dos anos 2000, as preocupações com questões climáticas e ambientais levaram os países do mundo a estabelecerem metas de redução de gases de efeito estufa, bem como de substituição de combustíveis poluentes pelos biocombustíveis. Era preciso encontrar novas formas de desenvolvimento econômico que, pelo menos, não fosse tão danosa quanto aquelas até então observadas resultado direto de fatores complexos como crescimento vertiginoso da população, da urbanização, do uso intensivo de recursos naturais, do efeito estufa, da mudança climática, etc.

No final da década de 1990 e início dos anos 2000 houve a abertura do mercado de combustíveis no Brasil. Até esse período a produção e preços dos produtos no setor sucroenergético eram regulados pelo governo. A partir daí o mercado do etanol, extremamente complexo, passou a conviver com o ambiente de livre mercado. Com a abertura, a indústria sucroalcooleira dedicou-se com mais acuidade à diferenciação e inovação, diversificando suas atividades e fazendo emergir uma nova estrutura tanto técnica quanto organizacional almejando justamente aprimorar a competitividade. Se por um lado a excessiva intervenção do governo até então existente fora considerada prejudicial, a constatação mais proeminente era a de que o setor não estaria preparado para operar sem qualquer intervenção do Estado (SHIKIDA, 2014, p. 52).

Contudo, no ano de 2003 foi lançado o primeiro carro *flexfuel* no Brasil. Essa tecnologia foi amplamente aceita pelos fabricantes automotivos e pelos consumidores porque permitiu que

se optasse pelo uso da gasolina ou do etanol, ou pela mistura de ambos. A utilização desses veículos, impulsionado pela questão ambiental, levou a uma ascensão da indústria sucroalcooleira.

Entre 2003 e 2005, o motor *flexfuel* foi bastante aprimorado e, neste período, o etanol hidratado se mostrou bastante competitivo com a gasolina por dois motivos fundamentais: i) baixo custo de produção da cana-de-açúcar brasileira; e, ii) elevação do preço da gasolina, em função da elevação dos preços internacionais do petróleo, de forma significativa.

Neste contexto, as vendas de carros *flexfuel* subiram de forma acentuada, carregando consigo o consumo do etanol hidratado, que se elevou de forma bastante rápida. Assim, a participação do etanol na matriz energética brasileira, em particular no que se refere ao transporte rodoviário, registrou expressivo crescimento a partir de 2003.

A substituição quase instantânea da gasolina pelo etanol e a tendência de crescimento no preço do petróleo transformaram o mercado de álcool hidratado no componente mais dinâmico do setor de combustíveis até o ano de 2008, com as vendas crescendo a taxas aceleradas e revertendo a tendência prevalecente desde os anos 90.

Com a crescente demanda internacional por energia, notadamente pela China, e o advento dos carros *flexfuel*, o setor sucroenergético brasileiro passou a acreditar que o país seria um grande exportador de etanol para suprir o mundo com energia renovável e mais barata do que a gasolina.

Estes fatores induziram a expansão de investimentos no setor, que atraiu agentes ligados à grande indústria da energia os quais passaram a investir pesadamente na indústria. Porém, em 2008 esta trajetória foi interrompida pela crise econômica que assolou o mundo e afetou a pujante indústria sucroalcooleira brasileira.

Em um setor extremamente alavancado e dependente do crédito internacional, muitas empresas brasileiras sofreram prejuízos, especialmente com a depreciação do câmbio que elevou substancialmente os custos de financiamento. Ademais, restrições a crédito resultantes da crise reduziram expressivamente as fontes de financiamento internas e externas para os projetos *greenfield* (projetos incipientes). Além disso, o custo do endividamento aumentou expressivamente. Isto levou a uma redução da velocidade dos investimentos na indústria de etanol do Brasil e aumento do grau de endividamento das empresas.

A partir da crise de 2008, vários fatores contribuíram para o declínio da indústria. Fatores climáticos afetaram safras que se seguiram ao início da crise mundial (2009/2010 e 2010/2011). A manutenção no mercado doméstico brasileiro do preço da gasolina artificialmente inferior às cotações internacionais do petróleo acabou prejudicando severamente

a competitividade do etanol frente a gasolina. Ademais, o aumento do preço do açúcar no mercado internacional observado a partir de 2009 gerou forte atrativo para se produzir açúcar (atingindo quase o limite da capacidade de produção), em detrimento do etanol, que remunerou menos durante a safra. Houve também um aumento expressivo nos custos de produção do setor.

A junção de todas estas dificuldades enfrentadas pelo setor produziu uma grande crise. Usinas endividadas foram colocadas à venda, já que a falta de pagamento de dívidas anteriores ou de bens para garantia levaram os bancos a não concederem novos financiamentos para essas empresas.

É notável o fato de o setor ainda não ter se recuperado plenamente da crise e tem se reestabelecido lentamente. Neste trabalho entende-se que as políticas tributárias vinculadas ao estímulo ao consumo do etanol poderiam ser bastante significativas como proposta de estratégia para o desenvolvimento do setor. Assim é que a extrafiscalidade tributária ganha relevo no estudo da questão.

Uma vez que o trabalho aborda o manejo da tributação na sua função indutora faz-se necessário também investigar qual seria o comportamento dos indivíduos afetados pela modificação da tributação imposta pelo Estado sobre o etanol, em especial quanto ao alcance do objetivo almejado, a saber, o estímulo à produção do etanol. Com isso objetiva-se unir os dois elos da cadeia: uma vez que, em teoria o Estado pode valer-se da tributação na função indutora, será que, ao utilizá-las, estariam os agentes econômicos impactados (o setor produtivo do etanol e os consumidores) por ela aptos a reagir e efetivamente se comportar da maneira pretendida?

A importância do aspecto antitético é justamente compreender quem será de fato onerado pela tributação, como a tributação atua sobre o produtor/consumidor, o quanto complexo é aferir a transferência da carga tributária para a ponta da cadeia, a saber, para o consumidor final. Além disso, é preciso compreender as peculiaridades atinentes aos tributos incidentes sobre o etanol para, a partir deles, perceber em que dimensão pode ser a atuação do Estado através destes instrumentos.

A abordagem permite observar que, ainda que se entenda que o caráter extrafiscal do tributo seja essencial para estímulo do consumo do etanol, a transferência do preço do tributo ao consumidor requer atenção por parte do formulador de políticas públicas, especialmente por se tratar de um setor com características de mercado bastante peculiares e cuja tendência à cartelização é bastante relevante.

Ao lado desses aspectos – extrafiscalidade e impacto das alterações na tributação – se estudará as políticas de preço dos combustíveis realizadas pelo Governo brasileiro,

notadamente a partir dos anos 1930, início da utilização do etanol como combustível, ao final do ano de 2017. A intenção dessa análise é compreender a forma como o etanol foi, ao longo dos anos, subsidiado pelo Governo Brasileiro e sua relação com os combustíveis fósseis. Após isso uma atenção especial será dada às políticas públicas adotadas no setor de combustíveis a partir dos anos 2000 relacionando-a com a conjuntura macroeconômica. Isso será útil para aferir o grau de utilização da tributação pelo Governo como meio de incentivar o setor ao longo do tempo.

Para atender os objetivos acima apresentados, o trabalho será dividido em três capítulos, além desta breve introdução.

No primeiro Capítulo será feito o estudo da possibilidade de utilização da extrafiscalidade na tributação ou das normas tributárias indutoras. Para entender a questão - aqui, fala-se da extrafiscalidade como gênero – analisar-se-á a concepção considerada adequada para caracterização da extrafiscalidade como instrumento indutor de comportamento, inclusive relacionando a possibilidade extrafiscal com a teoria econômica que, neste entendimento, a sustenta (especialmente correção das falhas de mercado). Será também abordado como a extrafiscalidade se alinha aos princípios constitucionais da ordem econômica, bem como as técnicas de que se pode valer para realizar a indução a partir da política tributária.

No segundo Capítulo serão analisadas questões mais próximas à tributação aplicada ao consumidor do etanol. A apresentação da tributação indireta é destacada por possuir aspectos subjacentes e de caráter econômico importantes e que precisam ser melhor estudados na intenção de saber adequar e modular sua utilização como instrumento indutor. A partir disso se compreenderá qual o impacto da tributação sobre preços, sua dependência em relação à estrutura de mercado (oligopólio, monopólio, concorrência perfeita). Após isso, será feita uma exposição dos tributos incidentes sobre o consumo do etanol e sua caracterização.

No terceiro Capítulo a análise se vinculará à política nacional de consumo do etanol. Para isso, se traçará o histórico da formação de preços dos combustíveis no País associando-a aos aspectos da conjuntura econômica. Também se descreverá a agroindústria canavieira a partir da desregulamentação observada nos anos 2000, partindo-se daí para análise das políticas públicas recentes voltadas ao incentivo dessa indústria, em especial as políticas tributárias adotadas. Neste Capítulo manter-se-á sempre a relação do etanol com a gasolina o que é fundamental no entendimento tanto da competitividade do etanol como no entendimento da política pública relacionada aos combustíveis no Brasil.

Por fim, apresentar-se-ão as conclusões relativas ao trabalho.

Espera-se com o trabalho evidenciar duas questões importantes ao estudo do tema: a primeira é relacionada à típica visão curto-prazista dos governos brasileiros que se restringem a cumprir sua meta de política fiscal sem que, para isso, realize políticas de longo prazo mais efetivas na solução dos problemas relacionados às finanças públicas no Brasil (reformas institucionais). Com isso, a solução de curto prazo tem sido aumentar a arrecadação o que tem penalizado a indústria sucroalcooleira e o consumidor de etanol. A segunda se relaciona ao mau uso da tributação no País, valioso instrumento de estímulo à indústria, mas cujo uso de forma ocasional, ao contrário, tem gerado efeitos perversos sobre a indústria do etanol (bem como todas as outras que podem ser afetadas por políticas semelhantes).

1 EXTRAFISCALIDADE E SEU USO NA CONDUÇÃO DE POLÍTICAS PÚBLICAS

Neste Capítulo, a intenção será analisar a utilização dos tributos no que diz respeito à sua função indutora e, portanto, vinculada ao Direito Econômico. Ou seja, buscar-se-á compreender o tributo na função que transcende a meramente arrecadatória.

O objetivo do Capítulo é sistematizar, compreender conceitos, estabelecer relações que são fundamentais para o Direito e, especialmente, a sua relação com a Economia. Opta-se pela sistematização e coexistência entre as disciplinas, especificamente quando o tema é o da tributação. Por isso, a defesa de que é fundamental a percepção de que a análise deve partir do Direito Econômico e o uso da tributação como normas indutoras dos comportamentos.

A análise será feita tendo como referência três autores fundamentais. O primeiro será Paulo Caliendo (2013). O autor no texto “Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar com finalidade Extrafiscal” propõe a distinção da extrafiscalidade a partir de seus elementos caracterizadores: i) fim constitucional pretendido; ii) meio utilizado e a iii) técnica adotada. Essa divisão se revelou bastante útil a esta dissertação na medida que permite estruturar a análise vinculando a perspectiva jurídica à econômica, fundamental ao entendimento do tema.

Por sua vez, Eros Roberto Grau (2003) será utilizado na análise realizada quanto à atuação do Estado no campo da atividade econômica. O livro “Ordem Econômica na Constituição de 1988” escrito pelo autor é referência na doutrina por apresentar conceituações sólidas quando se reflete sobre a análise funcional do Direito como instrumento que viabiliza a implementação de políticas públicas.

Já o direcionamento dado ao estudo do tema se vinculará à uma perspectiva da extrafiscalidade trabalhada por Luis Eduardo Schoueri (2005) no seu livro “Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica”. Este autor trata da extrafiscalidade, mas vinculado ao conceito de normas tributárias indutoras, o que reflete bem a perspectiva trabalhada nesta dissertação.

1.1 BASE TEÓRICA

Talvez pouco conhecido no Direito brasileiro, o chamado pragmatismo jurídico representa a manifestação, no Direito, do denominado pragmatismo filosófico (ou pragmatismo clássico). Segundo De Waal (2005) esta escola surgiu nos Estados Unidos por volta de 1870. Segundo o autor, três autores foram pioneiros no movimento: Charles Sanders Peirce (1839-

1914)³, William James (1842-1910) e John Dewey (1859-1952). Eram eles chamados ironicamente como o “Clube Metafísico de Harvard”, por ser a metafísica considerada fora de moda na época.

De Waal aponta ainda que esta escola de pensamento surgiu no final do século XIX e início do século XX em contraposição ao racionalismo alemão e pragmatismo britânico, rejeitando por isso, os dualismos modernos metafísicos. Buscava-se, como substituição ao posicionamento contemplativo, uma atuação mais ativa entre o sujeito e a realidade. Por isso a terminologia utilizada deveria sempre ter um correspondente com a realidade e o significado dos conceitos implicavam necessariamente consequências práticas. Naquele momento inicial, o denominado pragmatismo clássico se configurava predominantemente como uma postura filosófica prescritiva que, pelo uso de método da ciência, almejava encontrar soluções ao mundo real, construindo conhecimento pela experiência.

De Waal (2005) é bastante claro em abordar o pragmatismo jurídico como método e não apenas como escola de pensamento do Direito. O percurso realizado pelo autor para chegar a esta conclusão é bastante interessante, sobretudo, por fundamentar sua percepção no fato de que o pragmatismo já nascera como um método para determinar o significado dos termos científicos e filosóficos (DE WAAL, 2005, p. 5). Assim, tem-se que, em 1878, Charles Sanders Peirce publica o texto “*How to Make Our Ideas Clear*”⁴ no qual apresenta uma regra de esclarecimento de ideias que ficou conhecido como máxima pragmática⁵, embora o termo pragmatismo não tenha sido cunhado à época. Segundo essa “máxima”, não poderia haver concepção alguma do absolutamente incognoscível, já que nada desse tipo ocorre na experiência.

De Waal (2005, p. 10) assinala que William James foi o primeiro autor a usar o termo “pragmatismo”. De certo modo e por isso foi ele o responsável por reformular a máxima pragmática apresentando que, na sua concepção, o significado vincula-se a sensações e reações particulares (DE WAAL, 2005, p. 28) e não a ideias como proposto por Peirce. É inclusive por isso que no entendimento de De Waal, o pragmatismo proposto por James não é apenas fruto

³ Peirce em seu texto “How to Make Our Ideas Clear” de 1878 afirma que a metafísica parece uma ciência muito mais interessante que útil.

⁴ PEIRCE, Charles S. How to Make Our Ideas Clear. Popular Science Monthly 12 (January 1878), 286-302. Disponível em:

<http://courses.media.mit.edu/2004spring/mas966/Peirce%201878%20Make%20Ideas%20Clear.pdf>.

Acesso em: 01 jul. 2017, p. 8.

⁵“It appears, then, that the rule for attaining the third grade of clearness of apprehension is as follows: Consider what effects, that might conceivably have practical bearings, we conceive the object of our conception to have. Then, our conception of these effects is the whole of our conception of the object”. In: PEIRCE, ibidem, p. 8.

fortuito de um equívoco hermenêutico, mas constitui uma posição teórica própria, diferente da de Peirce.

Reflexo direto do pragmatismo clássico no mundo do Direito foi o surgimento, entre 1920 e 1930, do Realismo Jurídico. Essa corrente representou uma resistência ao formalismo existente à época. Conforme afirma Godoy (2013), a era do realismo jurídico norte-americano foi antecedida juridicamente por casos marcantes do formalismo forense naquele país. Era a escola que surgia como resultado da demonstração do mal-estar percebido mediante as decisões da Suprema Corte que “invalidavam regulamentação estadual e federal em matéria econômica, e que enfatizavam a substancialidade do processo e os direitos adquiridos, em matéria contratual” (GODOY, 2013, p. 09).

A crítica tecida era a de que o Direito não poderia ser tomado como uma realidade exterior e onipresente, mas sim segundo uma perspectiva mais instrumentalista e funcionalista. Sem dúvida alguma, a corrente realista significou uma mudança de paradigma em relação ao pensamento moderno até então predominante. A implicação prática dela é que a linguagem do Direito deixou de operar em um modo abstrato, para atuar como participante do mundo real. Assim aponta Godoy (2013):

O realismo jurídico procurava definir e descredibilizar as teorias jurídicas então dominantes, formalistas e objetivas, oferecendo em troca jurisprudência com maior embasamento filosófico, mais iluminada e potencialmente orientada para realidade inesperada que se descortinava. O realismo jurídico problematizou três dogmas do direito tradicional norte-americano. Duvidou-se que as regras jurídicas seriam escolhidas por representação popular. Zombou-se da concepção de que o controle de constitucionalidade de leis pelo judiciário reforça o jogo democrático. Derrubou-se o mito de que os Estados Unidos seriam governados por leis, e não por homens. (GODOY, 2013, p. 15)

No realismo, a aplicação de métodos empíricos conjugada à ideia de interdisciplinaridade do Direito, especialmente com a economia, passaram a ser temas centrais. Mas o realismo jurídico acabou não sobrevivendo ao contexto da segunda guerra e da prevalência de regimes totalitários na Europa. Isso representou a derrocada do realismo jurídico, como a seguir se explicita.

Primeiramente, é preciso enfatizar que, no seu auge, a aplicação e análise do realismo foram utilizadas de modo extremista gerando um descrédito em relação ao Direito e a um pessimismo quanto à sua utilidade e possibilidade de reforma. A crença quase religiosa que as ciências sociais como economia e sociologia pudessem solucionar todo e qualquer tipo de questão judicial, acima do Direito acabou não prosperando, sendo então superada pela filosofia analítica e o neopragmatismo.

Esta superação guarda relação direta com o processo histórico observado no mundo durante a década de 1930. Como apontado por Ferreira (2012), aquele momento foi marcado pela emergência do totalitarismo na Rússia, Itália e especialmente na Alemanha. A crítica se estabelecia então quanto às práticas repressivas adotadas nesses países e o contexto de aproximação com a Segunda Guerra fazia com que a defesa ao regime democrático como melhor forma de governo crescesse. Os realistas, ao apoiarem o empirismo acabaram relegando os conceitos filosóficos como os democráticos a um segundo plano. E isso passou de ser aceito no contexto pré-guerra. Era comum se associar a teoria realista ao totalitarismo e a grande maioria da população condenava as práticas repressivas desses governos de forma veemente. Por outro lado, havia uma forte adesão aos ideais democráticos. Quanto mais a Guerra se aproximava, mais veementemente os ideais democráticos eram defendidos e apontados como solução moralmente adequada. Num momento de extremo conservadorismo e incertezas políticas, quaisquer mudanças significativas seriam rejeitadas, prevalecendo assim a postura adotada pelos juristas tradicionalistas.

Apesar deste cenário, a adoção do realismo no currículo de grandes universidades como Harvard e Yale se manteve de modo que o realismo como Teoria do Direito foi superado, mas não o foi como teoria do ensino jurídico (FERREIRA, 2012, p. 170). Isso é fundamental apresentar, já que revela a dimensão metodológica que possui o realismo.

Por sua vez, na década de 1960 surge a corrente derivada do pragmatismo denominada neopragmatismo, também chamada de pragmatismo linguístico. Essa corrente coincide com a filosofia pós-moderna, de modo que a fragmentalidade e a pluralidade de temas também afetou o Direito. O principal expoente do neopragmatismo foi Richard Rorty. Este autor participou da virada linguística, fazendo com que a linguagem passasse a ocupar no neopragmatismo o mesmo lugar que a experiência ocupava no pragmatismo clássico (apesar desse tipo de consideração é válido destacar que Rorty sempre se considerou representante do pragmatismo). Assim, como aponta De Waal (2005, p. 211), Rorty rejeita o método científico (adotado no pragmatismo clássico) para determinar a realidade das coisas em favor da feição conversacional da investigação. Mas, destaque-se, era o neopragmatismo antifundacionista, baseando-se na verdade não como fundamento, mas como algo social e por isso dependente de um significado em uma dada sociedade.

Neste momento é preciso destacar a importância e influência do talvez mais conhecido representante do pragmatismo jurídico: Richard Posner. A construção teórica realizada pelo autor bem como a forma como ele modificou sua teoria na década de 90 são fundamentas para a compreensão das bases epistemológicas deste trabalho.

Na década de 1960 surgiu uma nova geração de juristas americanos cuja crise de confiança decorrente de fatos como a Guerra do Vietnã, caso Watergate e conflitos raciais fez emergir questionamentos sobre os métodos e conceitos jurídicos. Neste contexto surgiu a Análise Econômica do Direito (AED). Buscava-se uma reavaliação para as justificativas conceituais e metodológicas do Direito, rejeitando-se a ideia de que se trata de uma disciplina autônoma, mas que deve considerar outras disciplinas, principalmente a economia. Prezou-se fundamentalmente pela ideia de eficiência da economia especialmente com aspectos vinculados à maximização da riqueza. As consequências das regras eram fundamentalmente mais importantes que a estrutura normativa do Direito.

A economia propunha uma abordagem pragmática que parecia solucionar a questionada ausência de método no Direito. Assim, lançar mão dos princípios da microeconomia e de seus instrumentos supostamente atribuiria uma neutralidade objetiva ao Direito. Como aponta Salama (2008):

Pode-se conceituar a disciplina de Direito e Economia como um corpo teórico fundado na aplicação da Economia às normas e instituições jurídico-políticas. Na síntese de Richard Posner, o Direito e Economia compreende “a aplicação das teorias e métodos empíricos da economia para as instituições centrais do sistema jurídico”. Para Nicholas Mercuro e Steven Medema, trata-se da “aplicação da teoria econômica (principalmente microeconomia e conceitos básicos da economia do bem-estar) para examinar a formação, estrutura, processos e impacto econômico da legislação e dos institutos legais. (SALAMA, 2008, p. 9)

Como baliza em seu texto, Salama apresenta que a maximização da riqueza como fundamentação ética para o Direito foi uma tese “radical” formulada por Posner na década de 1970. Foi responsável assim, em conjunto com outros autores, pela teoria fundacional da teoria econômica do direito. Salama (2008, p. 28) destaca assim que a tese central da hipótese fundacional é a de que as instituições jurídico-políticas (inclusive as regras jurídicas individualmente tomadas) devam ser avaliadas segundo o critério da maximização da riqueza. Assim, o Direito era visto como um sistema de incentivos indutor de condutas, promovendo a maximização da riqueza.

A posição inicial de Posner foi, contudo, abandonada na década de 1990. Salama (2008, p. 31) no texto “Problemas de Filosofia do Direito”, assinala que, naquele momento, Posner deixou o fundacionismo pautado na maximização da riqueza e passou a defendê-lo segundo critérios mais limitados.

Ao “converter-se” ao pragmatismo jurídico, Posner deu novos contornos à noção de que a eficiência possa ser útil ao Direito. Descartou tanto a noção de que a eficiência seria um critério operativo suficiente para avaliar as questões postas ao Direito, quanto a noção de que a eficiência deveria se sobrepor aos demais valores da sociedade. Em

seu lugar, colocou o problema da maximização de riqueza em um contexto mais amplo, o da jusfilosofia pragmática (SALAMA, 2008, p. 32).

Nestes termos, observa-se que Posner reconheceu a limitação à sua teoria ao considerar que, por mais que se tente justificar a defesa das liberdades individuais com base em critérios de eficiência, em algumas situações a justificativa se baseará de modo diverso que não a eficiência. Assim, mesmo que se comprometa com análise econômica do direito, haverá algumas decisões necessariamente fundamentadas em filosofia política e de filosofia moral (SALAMA, 2008, p. 33). O entendimento fica claro com o apresentado por Salama (2012):

E, deste modo, Posner reviu sua posição, desta feita de maneira radical. Ao invés de defender a maximização da riqueza como sendo propriamente um norte para a formulação e aplicação do direito, passou a colocar a maximização de riqueza ao lado de diversos outros valores, que englobam, de um modo geral, o que Posner enxerga como as intuições de justiça do povo norte-americano. Estas, dirá Posner mais tarde, incorporam intuições utilitaristas, sem a elas se resumirem: seria preciso adicionar ao caldeirão teórico o liberalismo e o pragmatismo arraigados à cultura política norte-americana. (SALAMA, 2008, p. 475)

Salama entende que, a partir das críticas tecidas à teoria de Posner – especialmente às feitas por Dworkin – o autor passou a defender uma noção bastante particular de pragmatismo jurídico que descende ao mesmo tempo em que se distingue do pragmatismo filosófico kantiano. Isso porque a concepção de pragmatismo não se funda na noção de verdade, mas é sim uma espécie de “practicalismo”. Como define Salama (2012, p. 477) “uma “arte” de aplicar e formular o direito sem fundações filosóficas”. Por este motivo que Posner passa a considerar que o pragmatismo inclui ponderações de modo que, ao decidir, o juiz deve ser razoável e considerar também valores democráticos, Constituição, a linguagem, etc.

A missão do juiz pragmático é a de decidir de maneira razoável. Isso quer dizer que o juiz deve sopesar as prováveis consequências das diversas interpretações que o texto permite, mas a elas não deve se fiar cegamente. O juiz deve igualmente defender os valores democráticos, a Constituição, a linguagem jurídica como um meio de comunicação efetiva e a separação de poderes. A eficiência é então uma consideração; uma, dentre diversas outras. (SALAMA, 2012, p. 477)

Porém, é preciso deixar claro que, apesar da mudança de concepção realizada por Posner, o autor manteve – mas agora com algumas restrições - a utilização de métodos econômicos na análise do Direito, especialmente aqueles balizados pelo conceito de custo benefício.

Apesar do pragmatismo aplicado à análise econômica das questões constitucionais não ser tão comum na atualidade, este tipo de análise é bastante válida e pode auxiliar na solução de muitas questões, especialmente às semelhantes à que se faz nesta dissertação.

É interessante notar que o pragmatismo como método não é geralmente aceito no meio acadêmico brasileiro. É fato que ele, assim como aceito por Posner, possui limitações. Estas se mostram efetivas quando as questões por detrás do objeto estudado/julgado são de forte cunho moral. Assim, não parece ser um método fácil de aplicar em algumas áreas do Direito.

Mas a disciplina pode ser bastante útil especialmente quando relacionado ao tratamento de questões puramente econômicas. Assim, a adoção de determinadas políticas públicas pode sim ser apreciada segundo a perspectiva pragmática, contando com o auxílio da economia para solucionar alguns dos impasses. Não obstante, é fato que sempre haverá um nível de discricionariedade do administrador público, mas que sempre deverá estar limitado pelos limites dos princípios constitucionais aplicáveis a cada caso.

1.2 NOÇÕES PROPEDÊUTICAS

Antes mesmo de adentrar as discussões a respeito do tema principal do Capítulo, a saber, a extrafiscalidade ou a função indutora dos tributos, é preciso que se apresente alguns conceitos e elementos introdutórios que contribuirão muito para o entendimento do trabalho.

De um modo bastante genérico, a grande área sobre a qual esta dissertação é conduzida é a possibilidade de o Estado atuar como indutor de um comportamento através de uma política pública que utiliza a tributação como meio de se realizar tal atuação. Dentro dessa perspectiva, o Governo poderia atuar reduzindo a tributação sobre o etanol, o que reduziria seu preço na bomba, estimulando a substituição da gasolina por este combustível. A justificativa para esta política é fundamentalmente o fato de que os combustíveis fósseis (no caso, a gasolina) produzem externalidades negativas (poluição) as quais seriam absorvidas ao se estimular consumo do combustível limpo, gerando uma série de benefícios intangíveis, os quais poderiam ser precificados e incorporados ao valor comercial do etanol, premiando seu consumo se comparado ao dos derivados do petróleo.

Contudo, esta é uma atuação não costuma ganhar destaque, especialmente no contexto econômico recente.

Como é sabido, o Estado procura se organizar com vistas à obtenção de meios materiais necessários à satisfação de todas as necessidades sociais ou públicas e que se encontram sob sua responsabilidade. Isso é possível com a chamada atividade financeira do Estado.

Ricardo Lobo Torres (2001, p. 3) conceitua a atividade financeira do Estado como as ações que visam à obtenção de receita e a realização dos gastos para o atendimento das necessidades públicas como atividade financeira. Assim, tem-se que a atuação do Estado possui

uma natureza patrimonial, já que consiste na obtenção de receitas, no dispêndio de recursos financeiros, bem como no gerenciamento dos mesmos para o funcionamento dos serviços públicos.

Em relação à primeira ação que organiza essa atividade financeira, a obtenção de recursos ou a fonte de recursos disponíveis para o Estado (receita), costuma-se classificá-la de dois modos: sob o prisma econômico e quanto à origem.

Sob o prisma econômico, as receitas são classificadas segundo o que dispõe o Artigo 11 da Lei n.º 4.320/64 (Normas Gerais de Direito Financeiro). Por essa classificação são duas as modalidades de receitas. A primeira é a receita corrente constante Artigo 11, § 1.º da Lei n.º 4.320/64. Essas são as receitas tributárias, de contribuições, patrimonial (como receita de concessões e permissões, receitas de juros bancários e receitas de foros, laudêmios e arrendamentos, etc.), agropecuária, industrial, de serviços e outras (as originadas de multas, juros de mora dos tributos em geral, indenizações, restituições, etc.) e, ainda, as provenientes de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinadas a atender despesas classificáveis em despesas correntes. A segunda é a receita de capital, que consta do Artigo 11, § 2.º da Lei n.º 4.320/64, e é proveniente da realização de recursos financeiros oriundos de constituição de dívidas; da conversão, em espécie, de bens e direitos; os recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, destinados a atender despesas classificáveis em despesas de capital e, ainda, o superávit do orçamento corrente.

Para o Direito também é muito utilizada a classificação das receitas segundo sua origem – conhecida como classificação alemã – que a divide em duas modalidades. A primeira é a receita pública originária ou de economia privada e que decorre do próprio patrimônio do Estado, seja na exploração deste patrimônio, seja quando desempenha atividades industriais, econômicas, comerciais, dentre outras, nas quais o Estado aufera receita originária de uma atividade por agir como se particular fosse, isto é, sem que esteja investido em soberania. Por se tratar de uma receita que é considerada contratual, não decorre do poder de polícia do Estado, vigorando para elas as regras do Direito Privado em que prevalece a autonomia da vontade. Exemplo de fontes dessas receitas são as rendas provenientes dos bens e empresas comerciais ou industriais do Estado, os valores advindos de aluguéis, os preços públicos, os preços quase-privados, dentre outros. A segunda receita pública é a derivada ou de economia pública. Ela é obtida quando o Estado atua investido da sua soberania e do seu poder de império e, por isso, é a receita derivada uma receita legal. São exemplos dessas receitas os tributos (impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições e empréstimos compulsórios), as multas, as penas de

perdimento (confisco) decorrentes de crime de contrabando, apreensão de armas de criminosos, etc.

A segunda ação que organiza a atuação do Estado é a vinculada à decisão/escolha sobre a destinação das receitas, a qual envolve a conversão das necessidades públicas em prioridades públicas. Tem-se aí o processo de gestão das receitas que é feita na elaboração do orçamento público. Como será melhor investigado nos itens finais deste capítulo, as decisões do Estado devem sempre ser orientadas para o atendimento das suas funções (funções do Estado que serão discutidas posteriormente) além de representarem, em última análise, uma decisão sobre a proteção de um conjunto de direitos constitucionalmente estabelecidos, devendo o Estado modular os graus, os níveis de proteção e os destinatários da proteção por ele realizada.

Neste quesito é válido ponderar o apresentado por Torres (2001, p. 5) segundo quem tais ações, obtenção de receita e realização de gastos, não podem ser um fim em si mesmo e tampouco representam uma forma de viabilizar o enriquecimento estatal. Servem sim para atingir certos objetivos de caráter político, econômico ou administrativo. Daí a importância da elaboração do orçamento público vinculado aos fins do Estado.

Finalmente existe a terceira ação que constitui na realização das despesas, ou seja, os gastos que serão realizados pelo Estado para atender às necessidades da população elegidas na elaboração do orçamento.

Por outro lado, o Governo pode atuar intervindo na economia. Como será visto posteriormente essa intervenção pode ocorrer diretamente, quando o Estado participa como sujeito econômico como se uma empresa fosse ou indiretamente, regulando um dado setor da economia ou induzindo um determinado comportamento. É no campo da intervenção indireta por indução que se situa essa pesquisa.

Tendo em vista os conceitos apresentados, duas considerações precisam ser feitas. A primeira delas é que, no Brasil, a fonte primordial de receitas tem sido a tributação. Segundo o Portal Transparência, no ano de 2017, por exemplo, a arrecadação federal com todos os tributos representou quase 90% do total das receitas⁶.

A segunda é o fato de que, recentemente, a despesa pública brasileira tem sido balizada pela manutenção do superávit primário, ou seja, o resultado positivo de todas as receitas e despesas do governo, excetuando gastos com pagamento de juros.

Essas duas referências dizem muito sobre em quais parâmetros o Governo tem gerido seu orçamento e serão relevantes para o estudo pois auxiliarão no entendimento das questões

⁶ Mais informações podem ser obtidas no Portal Transparência em:
<http://www.portaldatransparencia.gov.br/receitas/>

práticas mais profundas relacionadas à possibilidade – ou interesse público – em se valer de regras tributárias para incentivas o consumo do etanol.

1.3 A DIFICULDADE DE COMPREENSÃO DOS TRIBUTOS COMO MEIO DE IMPLEMENTAÇÃO DE POLÍTICAS PÚBLICAS

Nas últimas décadas, o estudo e a percepção do Direito Tributário Brasileiro é notavelmente marcado por uma postura fundamentada na denominada jurisprudência dos conceitos, corrente derivada do positivismo, que preza pela supremacia da legalidade, como modo de proteção das ingerências estatais e que preza pela segurança jurídica das relações no mundo notavelmente liberal.

A jurisprudência dos conceitos teve forte influência no Direito Tributário Brasileiro. Uma das obras fundamentais desta postura, que passou a predominar a partir da década de 1960, é a escrita por Alfredo Augusto Becker, a Teoria Geral do Direito Tributário. Deste autor, cuidar-se-á de apresenta-lo de forma mais detalhada, ainda que, de certo modo, muitos outros também assumam uma perspectiva analítica parecida, como é o caso de Carvalho (2001) e Xavier (2001), especialmente ao tratarem de questões relativas à interpretação econômica do princípio da legalidade⁷.

Como bem explorado na Teoria do Direito, a experiência jusnaturalista, marcada pela composição de normas de direito natural e, portanto, precedentes àquelas de cunho positivo foi superada pelo positivismo, especialmente a partir de críticas traçadas pelos historicistas como Savigny, que criticava as pretensões jusnaturalistas de identificar regras universais e válidas em qualquer tempo e para qualquer povo. No final do século XIX e início do século XX as sociedades passaram a ser demasiadamente complexas, transformando em utópica a ideia de que valores universais podem ser válidos a todo e qualquer tipo de sociedade. A sociedade que surgia após crises e revoluções prescindia uma organização fundada em normas de caráter racional e não mais subjetivas.

Assim, o formalismo jurídico permitiu uma espécie de fechamento do sistema jurídico onde a realidade social não deve interferir na realidade jurídica. A aplicação do processo lógico dedutivo os conceitos jurídicos se tornam válidos a partir da relação traçada entre eles, sem interferência do meio em que operariam (MOURA, 2009, p.21).

⁷ Defendem os autores que a interpretação econômica apresenta incompatibilidade constitucional ao colocar-se contrária ao princípio da legalidade.

Becker (2002), ao longo da sua obra supramencionada, discorre extensamente sobre o que denomina, em seu primeiro Capítulo, o “Manicômio Jurídico Tributário”, em alusão à obra de Lello Gngemi “Manicômio Tributário Italiano”. Neste Capítulo, o autor deixa claro o seu posicionamento de que, a despeito de os economistas e sociólogos ditarem o ritmo e evolução do homem, esta evolução somente se introduz no direito após a atuação moderadora, ordenadora e retificadora do método jurídico (BECKER, 2002 p.08). Assim, o instrumento de ação praticável é a regra jurídica. O fato de se criar inúmeras regras à mercê dos acontecimentos históricos e econômicos contribuem para o manicômio de regras. Por isso, o autor defende em seu livro o estudo do fenômeno jurídico tributário por si próprio, separado das contingências de tempo e espaço (BECKER, 2002, p. 15).

Assim, a solução para o caos seria uma reeducação da atitude mental jurídica tributária, o que incorreria: 1) agir juridicamente, executando-se uma técnica pré-determinada e obedecer incondicionalmente ao que denomina atitude mental jurídica (o reflexo da regra jurídica tributária) seguindo o que ela determina; 2) a sujeição a esta atitude é reflexiva (existiria por si só no mecanismo nervoso dos homens); 3) a atitude mental é condicionado à regra jurídica tributária. Como se apreende do proposto por Becker, trata-se de uma sujeição à regra tributária nos moldes da Teoria Pura do Direito de Hans Kelsen.

A Teoria do Direito Tributário evoluiu então para uma perspectiva pautada na fiscalidade do seu conteúdo, esmiuçando fatos geradores, sujeitos da obrigação, hipóteses de incidência, etc. Apesar de não ser objeto deste trabalho – e uma hercúlea missão – elencar a evolução doutrinária do Direito Tributário Brasileiro, cabe citar, ainda que *en passant*, a influência da obra de Geraldo Ataliba “Hipótese de incidência Tributária”, lançada em 1973 e que afunila ainda mais a concepção de direito tributário proposta por Becker. Na sua obra, Ataliba defende que o conceito de tributo para o Direito é um conceito jurídico privativo que não se confunde com outros conceitos como os econômicos e os financeiros (ATALIBA, 1999, p. 23). Daí defender de maneira clara e convicta sua oposição à interpretação econômica do fato gerador:

(...) 2.5 Os institutos e categorias jurídicas só são válidos e operantes nos quadrantes do Direito.

Daí o terrível engano dos que pensam que a economia e o Direito podem estudar o mesmo objeto, o tributo, por exemplo, intercambiando informações, observações, princípios e técnicas de compreensão, operação e aplicação. O conceito de tributo, para o Direito, nasce e esgota-se no universo jurídico (ATALIBA, 1999, p. 24).

Mais que isso, a obra de Ataliba propõe uma reconstrução do que a doutrina anterior tratava por fato gerador, fazendo a diferenciação entre o fato gerador *in abstrato* (o qual

denomina hipótese de incidência) e o fato gerador *in concreto* (fato imponível), pois, para o autor, a descrição hipotética e a concreta verificação do fato que gera a obrigação tributária possuem realidades e naturezas distintas. Assim, o estudo do fato imponível e suas propriedades fáticas cabe a economistas e financistas já que é ele fato jurígeno (ATALIBA, 1999, p. 61).

Esta percepção apresentada por Ataliba tem como consequência segmentar ainda mais as percepções que relacionam o direito e a economia, mesmo que apenas em sede de interpretação da norma tributária. Assim, as consequências da norma tributária constituem objeto alheio ao Direito Tributário e, portanto, não devem ser objeto de estudo dessa disciplina.

O princípio da tipicidade fechada presente no Direito Tributário Brasileiro é ainda predominante. São raros os autores que se arriscam a adotar postura diversa revelando que a segmentação entre a norma tributária e os conceitos econômicos foi solução definitiva e que deu fundamentação teórica à limitação do Estado na sua ânsia arrecadatória.

Neste sentido, fato é que a forma como se construiu o pensamento doutrinário do Direito Tributário brasileiro levou a uma segmentação e especialização da disciplina, afastando-a ainda mais de outras disciplinas, ainda que dentro do campo do Direito (como Direito Econômico). De certo modo, o fato de a interpretação econômica das normas tributárias ter sido sempre mal vista pelos mais expressivos autores tributaristas fez com que qualquer ideia que se assemelhasse à interpretação econômica – ou de cunho econômico, num sentido amplo – fosse praticamente “banida” da perspectiva do Direito Tributário.

Importante observar que este apartamento do Direito Tributário em relação às demais disciplinas, apesar de notoriamente ter sido concretizado quanto à sua postura interpretativa, impactou também quando o assunto é o exercício da tributação segundo os interesses do Estado que, como aponta Coelho (2012, p. 34), relaciona-se tanto com a necessidade de auferir as receitas necessárias à realização de seus fins quanto para utilizar o tributo para fins extrafiscais e as normas tributárias indutoras, cuja análise será apresentada nos itens que se seguem a este introito.

Mas é importante desde já destacar que se percebem duas consequências importantes da adoção da tipicidade estrita. A primeira, refere-se à influência da doutrina não somente quanto à interpretação da norma tributária, mas como o pensamento do Direito Tributário em geral, afastando-o da perspectiva e relação com a economia. Já a segunda consequência, que, de certo modo é um resultado indireto da anterior, é que, com a separação é possível pensar os efeitos econômicos dos tributos como um aspecto vinculado ao Direito econômico, o que o dota de outras características, funções, livre das limitações das regras tributárias, mas subordinada à ordem constitucional econômica.

1.4 TRIBUTO E SUA FUNÇÃO EXTRAFISCAL

O Direito Tributário Brasileiro tem perseguido uma perspectiva estritamente legal, vinculando-se à especialidade de suas normas e afastamento de qualquer interpretação das normas que fique alheia ao uso de técnicas puramente jurídicas. Não é à toa que Ataliba (1999, p. 63) vale-se da subsunção para verificar sua hipótese de incidência tributária. Mas, é claro, independentemente do rumo que tomou o modo de interpretar a norma tributária, é preciso compreender que o Direito Tributário pode apresentar nuances que não se restringe à técnica interpretativa do que se denomina tributo.

Mas o exercício da tributação pelo Estado, enquanto legislador, não pode olvidar os aspectos extrafiscais dos tributos, ou seja, todos aqueles que não se vinculam apenas à função arrecadatória. O caráter extrafiscal permeará a norma tributária, mas é um instituto de que se vale o Estado enquanto gestor de políticas públicas para manejar determinados institutos tributários a fim de atingir determinados fins. Assim, a extrafiscalidade atua no Direito Tributário Brasileiro (talvez não como instituto do Direito Tributário) por constituir este, muitas vezes, meio de realizar determinadas ações direcionadas. Seria, por assim dizer, um efeito colateral esperado de um determinado tributo. Até porque, entende-se aqui que a natureza fiscal do tributo está nele sempre presente.

O entendimento de pertencimento da extrafiscalidade a um ou outro ramo do Direito não é unânime. Enquanto alguns autores de Direito Tributário abordam o tema, ainda que marginalmente, no Capítulo de competência tributária, outros defendem que ela pertence ao ramo do direito econômico.

Gouvêa (2006), ao discorrer sobre o tema aponta que, no seu entendimento, a extrafiscalidade pertence ao Direito Tributário. O autor concorda que os efeitos extrafiscais do tributo podem ser estudados tanto pelo Direito Econômico quanto pelo Tributário, mas seria matéria incidental do Direito econômico (GOUVEA, 2006, p. 13-14). Sua análise é feita partindo da sistematização dos princípios do Direito Tributário. Após entender que a tributação tem dupla finalidade (fiscalidade e extrafiscalidade), ou seja, aferir recursos para subsistência do Estado e garantir a realização dos Direitos fundamentais dos cidadãos e que tais finalidades “não existem uma sem a outra” (GOUVEA, 2006, p. 39) constituiriam ambos princípios guia da tributação. Para o autor:

De fato, não é possível entender que haja, em Direito Tributário, apenas princípios limitadores do poder de tributar, há de haver princípios justificadores deste poder.

Esta necessidade é decorrência do Estado de Direito. Nele, não há possibilidade de poder fora do Direito, fora da legalidade, ou fora das previsões constitucionais, de forma que ele não comporta um poder de tributar político ou extrajurídico.

O Estado tributa para auferir receitas com o intuito de financiar suas atividades em busca da realização de seus fins constitucionais. Daí decorre a ideia de extrafiscalidade (GOUVEA, 2006, p. 39).

Entende Gouvêa que a tributação é meio fiscal e extrafiscal indissociavelmente, mas a realização pode ser fiscal ou extrafiscal. Porém para ele, o tributo tem sempre as duas funções (GOUVEA, p. 39). Entende a extrafiscalidade como um princípio do Direito Tributário, relacionado com os demais e relacionado com valores jurídicos constitucionais.

A proposta apresentada por Gouvêa é bastante ousada, especialmente considerando-se que o Direito Tributário, como apresentado em item anterior, percorreu um caminho que optou pela construção de conhecimento vinculado basicamente à interpretação das normas tributárias fundamentada na jurisprudência dos conceitos. Partindo-se desta perspectiva, é pouco comum encontrar o estudo do Direito Tributário fundamentado em seus princípios informadores, especialmente quando estes princípios se encontram na esfera do exercício da tributação ou do Poder de tributar.

Um elemento que demonstra esta afirmação é que, como já apontado, o estudo da extrafiscalidade, quando abordado consta das obras de Direito Tributário, geralmente encontra-se associado ao item competência tributária. É assim em Carvalho (2010), Coelho (2012) e Carraza (2013), só para citar exemplos. A dedicação ao tema, ainda assim, é secundária já que assunto predominante em tais capítulos é a competência legislativa em matéria tributário-constitucional. Carvalho (2010, p. 286), por exemplo, aponta que os temas da fiscalidade, extrafiscalidade ou parafiscalidade são geralmente usados como valores finalísticos do legislador ao elaborar a lei tributária, sendo raras as menções no Direito Positivo.

Assim, a extrafiscalidade no Direito Tributário apresentada por Gouvêa é interessante por fugir do escopo de tratamento que a doutrina tradicional tem dado ao tema. Porém, não se pode esquecer, a extrafiscalidade de Gouvêa foi traçada sobre um desígnio talvez muito mais amplo que o que se pretende aqui ser dado ao tema. Ademais, existem alguns aspectos da obra que merecem críticas mais apuradas como, por exemplo, a falta de uma definição mais precisa do que o autor entende por extrafiscalidade, qual seria o papel atual do Estado quando atua quanto ao poder de tributar, ou ainda, questões mais amplas como se o Direito Tributário precede ou sucede o fato econômico (assim, a norma tributária foi ou é sempre criada tendo em vista a extrafiscalidade? Em que grau a norma se confunde com a extrafiscalidade? É este princípio geral?).

Tais questões são demasiadamente amplas para serem aqui discutidas a fundo e, por isso, fogem ao escopo desta dissertação. Independentemente de se avançar do aprofundamento do mérito da discussão e existência desse tipo de questão é aqui importante porque serve para alertar sobre a necessidade de se definir o que se entende aqui por extrafiscalidade (de qual extrafiscalidade se está falando), qual seu papel e fundamentos. Ademais, caberá entender, a partir da definição, porque a extrafiscalidade aqui tratada obedecerá a critérios apresentados pelo Direito Econômico.

A extrafiscalidade possui muitas definições no direito pátrio. Elas são feitas a partir de inúmeros espectros, mas que apresentam comumente um caráter mais generalista ou mais restrito quanto à definição do termo⁸.

Carvalho (2010, p. 289), por exemplo, a define de modo bastante genérico ao entender a extrafiscalidade como o manejo de elementos jurídicos pertencentes aos tributos de modo alheio aos fins meramente arrecadatórios. Outra definição também bastante ampla (e citada) é a de Ricardo Lobo Torres (2001):

(...) a extrafiscalidade, como forma de intervenção estatal na economia, apresenta uma dupla configuração: de um lado, a extrafiscalidade se deixa absorver pela fiscalidade, constituindo a dimensão finalista do tributo; de outro, permanece como categoria autônoma de ingressos públicos, a gerar prestações não tributárias. (TORRES, 2001, p. 159)

Este conceito amplo é também seguido por Gouvêa, que adota a posição de Torres - excluindo o que o autor entende por extrafiscalidade autônoma (GOUVÊA, 2006, p. 9) -, entendendo que a extrafiscalidade é o princípio ontológico da tributação e epistemológico do Direito Tributário (GOUVÊA, 2006).

(...) a extrafiscalidade impõe a tributação para que o Estado obtenha efeitos não arrecadatórios, mas econômicos, políticos e sociais, na busca dos fins que lhe são impostos pela Constituição (GOUVÊA, 2006, p. 46).

Misabel Derzi, na sua atualização à obra Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar de Aliomar Baleeiro (1997) entende o conceito de forma ampla ao dispor:

(...) não se trata apenas de reconhecer a existência de desigualdades, mas **usa-se o Direito Tributário como instrumento de política social**, atenuadora das grandes diferenças econômicas ocorrentes entre pessoas, grupos e regiões. (...) a Carta Fundamental Brasileira, ao contrário da alemã, estabelece as bases em que se assenta o Estado Democrático de Direito, fixando-lhes metas de justiça e igualdade social e, coerentemente, faz repercutir o princípio do Capítulo do Sistema Tributário. Pessoalidade, seletividade, extrafiscalidade e progressividade são princípios que espelham a busca da maior justiça tributária. (BALEIRO, 1997, p. 09).

⁸ Inúmeros autores, ao tratar do tema, propõe esta classificação. Assim, ela é observada por Gouvêa (2006), Salgado (2011), entre outros.

Apesar de o tema ser considerado recorrente na doutrina, sua investigação mais profunda não tem sido objeto de muitos estudos o que leva a uma incompreensão e falta de delimitação dos aspectos da extrafiscalidade, especialmente nos casos em que se dedica a direcionar um ou outro aspecto da extrafiscalidade para situações específicas, como ocorre neste trabalho.

Assim, a obra de Marcus de Freitas Gouvêa já citada acima visa a apresentar a extrafiscalidade de maneira ampla, afastando dela a noção (falsa) de que é ela algo meramente ocasional (GOUVÊA, 2006, p. 02). Mas o autor trata a extrafiscalidade de modo bastante genérico. Isso fica claramente apresentado quando afirma:

Isso se pode concluir, rejeitando o conceito clássico do fenômeno, que refutaremos criticamente no decorrer de toda a exposição, registando, desde logo, que a extrafiscalidade, mesmo na mais tradicional das concepções, liga-se a valores e os valores se inserem em todo o ordenamento jurídico, com sua característica inafastável de pretender realizar-se, sempre, e não só eventualmente (TORRES, 2001, p. 04).

Para o autor, a tributação deve ser considerada como um todo unitário que se preocupa tanto com a arrecadação quanto com a capacidade que tem esta tributação de afetar a vida econômica dos indivíduos e da sociedade.

Há assim poucos autores que defendem uma perspectiva restritiva da extrafiscalidade⁹, especialmente porque não muitos abordam o tema de modo exclusivo. É basilar esclarecer que aqui não se pretende avaliar qual postura se revela mais correta, apenas se elege a que se revela mais adequada ao tratamento da informação especificamente para este trabalho.

Numa análise interessante, Caliendo, no texto intitulado “Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar com finalidade Extrafiscal” critica, de forma explícita, o que denomina “ares de onipresença” que o termo tem assumido. Para o autor, a extrafiscalidade se tornou um termo com efeito amplo, inchado, como se pudesse se referir a qualquer política pública social, ambiental ou econômica aplicada (CALIENDO, 2013, p. 173).

Vale aqui destacar a total concordância com os termos do autor, marco teórico deste Capítulo. Assim como ele apresenta, reafirma-se o entendimento que a amplitude dada ao conceito da extrafiscalidade por inúmeros estudiosos esvazia a importância dos seus termos,

⁹ Dissertações apresentadas em pós-graduação, contudo, apresentam o tema de modo específico, mas muitas não apresentam delineamento teórico do tema. Contudo, Ricardo Leite Ribeiro em dissertação intitulada “Direito Econômico da Tributação: uma análise da extrafiscalidade no Direito Brasileiro”, apresentada ao Programa de Mestrado da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo apresenta aspectos da extrafiscalidade de modo sistematizado, ao dissertar sobre uma dogmática da intervenção econômica por meio da tributação, apresentado as formas de intervenção, técnicas e finalidades dessa intervenção.

relega-o a incertezas semânticas e possíveis arbitrariedades decorrentes do seu aumento. Assim, como aponta o autor:

Em nossa opinião trata-se de um conceito tecnicamente relevante, constitucionalmente delimitado e econômica e socialmente benéfico, mas que exige uma reelaboração por parte da doutrina atual, para que a sua complexidade possa voltar a trazer benefícios à teoria jurídica. Torna-se imperioso diferenciar conceitos próximos, sentidos diversos e planos de análise distintas, sob pena de impedir a correta utilização do mesmo. Desse modo, vive a doutrina um grave momento de confusão conceitual sobre a utilização sem critério claro em seus termos tais como: externalidades, efeitos extrafiscais, tributos extrafiscais e princípios atinentes, em um verdadeiro sincretismo teórico, ou seja, com a mistura de temáticas tão diversas como política fiscal, economia pública e Direito Tributário (CALIENDO, 2013, p. 173).

Em consonância ao que Caliendo apresenta – postura que aqui se ratifica – entende-se que a interpretação restritiva do conceito é a mais adequada, especialmente tendo em vista que, nesse entendimento, a Constituição Federal adota uma posição restritiva a respeito do tema, o que será explorado posteriormente quando se abordará a questão dos princípios constitucionais da extrafiscalidade.

Porém, o direcionamento dado ao estudo do tema se vinculará à uma perspectiva da extrafiscalidade trabalhada por Luis Eduardo Schoueri no livro “Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica”. Este autor também trata da extrafiscalidade afirmando que o termo pode referir-se a um gênero e uma espécie. Assim, o gênero extrafiscalidade incluiria todos os casos não vinculados nem à distribuição equitativa da carga tributária nem à simplificação do sistema tributário. Para o autor, esta extrafiscalidade inclui além de normas indutoras de comportamento econômico, outras razões não fiscais além do estímulo econômico (SCHOUERI, 2005, p. 32). Por este motivo o autor não utiliza a expressão extrafiscalidade, mas sim normas tributárias indutoras.

Aqui, comprehende-se a intenção de Schoueri (2005). Com clareza magistral ele visa a solucionar problemas relativos à ambiguidade do termo. A questão que se coloca, no entanto, é que mesmo que se fale em normas tributárias indutoras, ainda assim, elas continuam a possuir nuances tão amplas quanto as da expressão extrafiscalidade. O fato de a extrafiscalidade permitir vincular a um tributo uma ação relacionada à capacidade de o Estado de alocar recursos, portanto econômica, faz com que o conceito de normas indutoras se torne tão ampla quanto o de extrafiscalidade quando usadas para incentivar determinados comportamentos que atendem a um fim precípua do Estado. Ou seja, qualquer que seja a intenção da manipulação da norma tributária ela induz a um comportamento almejado pelo Estado e que é econômico pois o fim pretendido é desenvolver questões sociais, ambientais, educacionais, empresariais,

etc. Ações vinculadas à forma como o Estado aloca os recursos após serem eles arrecadados são necessariamente relacionadas à função fiscal do tributo. Assim, extrafiscal é necessariamente indutora de comportamento e, nada há de mais econômico que incentivar comportamentos via alteração na disponibilidade de recursos. Ademais, o que não parece correto é tratar a extrafiscalidade seguindo um espectro tão amplo que poder-se-ia confundi-lo com a fiscalidade.

Em todo caso, a definição de extrafiscalidade vinculada é função indutora dos tributos é a que mais se aproxima ao objeto do trabalho: uso o imposto sobre consumo para estimular a indústria sucroalcooleira no País. Por isso, o estudo será amparado pelo Direito econômico e não Tributário.

Apesar de se apresentar a extrafiscalidade segundo a função indutora dos tributos, a forma genérica de tratar a extrafiscalidade será a mesma proposta por Caliendo (2013). Como será visto a seguir a divisão feita pelo autor se aproxima de uma forma de analisar a extrafiscalidade que permite direcionar a extrafiscalidade à uma dada função elegida, seja ela indutora, ambiental, social, etc.

A análise de Caliendo¹⁰ propõe a distinção da extrafiscalidade a partir de seus elementos caracterizadores. São eles: i) fim constitucional pretendido; ii) meio utilizado e a iii) técnica adotada.

Para o autor, não é a destinação do recurso ou a técnica utilizada que dota a norma da natureza extrafiscal, mas sim o fim constitucional pretendido. Neste sentido, afirma que a extrafiscalidade econômica almeja concretizar determinada aspiração constitucional prevista na ordem econômica (Art. 170 da CF/88). Do mesmo modo, a extrafiscalidade ambiental visa a um ambiente ecologicamente equilibrado assim como proposto na CF/88 (Art. 225 da CF/88).

Baseando-se no proposto pelo economista Edwin Seligman, Caliendo (2013, p. 175) sustenta existirem três meios extrafiscais que poderiam ser utilizados. Eles são: ordenação, intervenção e redistribuição de renda. Assim entende:

A ordenação, ou seja, o uso de mecanismos administrativos-fiscais de proteção do interesse público foi um dos primeiros meios extrafiscais estudados pela doutrina. Edwin Seligman que foi um dos fundadores teóricos das finanças públicas norte-americanas observou com precisão este fato. Em sua época existiu um grande debate no continente europeu e nos EUA sobre as receitas públicas e a classificação dos

¹⁰ Antes de prosseguir a análise dos conceitos propostos por Caliendo, cabe apresentar mesmo que *en passant* a que Schoueri considera que o gênero da extrafiscalidade inclui outras normas que também se movem por razões não fiscais, mas não relacionadas à busca de desenvolvimento econômico. Claro que, a despeito da proposta deste trabalho ter também um caráter de intervenção econômica, opta-se inicialmente pela análise de Caliendo por ser esta um pouco mais ampla que a de SCHOUERI. In SCHOUERI, Luis Eduardo. Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

tributos e as suas funções. Antecipando em muito os debates posteriores observava o autor em seu clássico “Ensaios sobre a Tributação” (Essays in Taxation) sobre a distinção entre o poder de tributar (power to tax) e o poder de polícia (police power), onde afirmava que a distinção das receitas não deveria decorrer de sua função precípua, se arrecadatória (primarily for revenues) ou regulatória (for regulation); mas se almeja benefícios específicos (special benefits) ou gerais (common benefits), em uma distinção que se tornaria famosa posteriormente com os estudos de Gianinni (...).

A intervenção ocorre por meio de mecanismos indutores ou desestimuladores de determinados comportamentos de agentes econômicos. A redistribuição de renda ocorre por meio da transferência fiscal de recursos entre indivíduos, em uma modalidade reformadora da realidade social. Podemos afirmar que enquanto os meios ordinatórios querem preservar e manter a ordem constitucional, os meios intervencionistas pretendem corrigir determinadas falhas de mercado e os meios redistributivos visam a reforma social, corrigindo as falhas sociais (CALIENDO, 2013, p. 175).

Quanto às técnicas utilizadas para se atingir a extrafiscalidade, o autor cita algumas dentre as quais se incluem: a utilização de alíquota progressiva, seletivas, isenções fiscais, reduções de alíquota, aproveitamento de créditos fiscais, etc. Para o autor, “As técnicas são instrumentos normativos vinculados ao meios e fins constitucionais e devem, portanto, infirmar ou confirmar estes, sob pena de inconstitucionalidade” (CALIENDO, 2013, p. 175). Ou seja, são elas os instrumentos jurídicos que, atendendo o propósito da Constituição federal, viabilizam formas de se incentivar/desincentivar um comportamento proposto, seja ele social, econômico ou ambiental.

Quanto ao meio de intervenção, Caliendo (2013) destaca que ele é dado pela ordenação, intervenção ou pela redistribuição de renda. Ou seja, no seu entendimento, o meio de intervenção vincula-se à finalidade que, na verdade, se assemelha muito mais à finalidade do Estado. Tendo isso em vista, o autor apresenta as técnicas disponíveis ao legislador para realizar a intervenção sobre o domínio econômico via tributação. Isso fica claramente percebido quando o autor falar da ordenação como meio extrafiscal, tratando da finalidade ordinatória da extrafiscalidade¹¹.

Contudo, entende-se aqui que tanto o meio de se viabilizar quanto o fim do Estado perseguido via extrafiscalidade são elementos desta. Assim, em vez de se considerar apenas o que o autor denomina “meio de se intervir” serão estudadas as “formas de intervenção” sobre o domínio econômico, especialmente àquela vinculada à extrafiscalidade econômica, a saber, a indução.

¹¹ Assim apresenta: “Um exemplo de extrafiscalidade com finalidade ordinatória está na progressividade extrafiscal do IPTU progressivo como instrumento de política urbana, previsto no Art. 182, § 4º, inc. II da CF/88” (CALIENDO, 2013, 175)

Além disso, fins do Estado serão também considerados um elemento da extrafiscalidade, juntamente como o fim constitucional pretendido. Assim, a análise se ampliará um pouco dado que, neste entendimento, o fim constitucional se vincula às funções do Estado.

No tocante às técnicas, a análise será análoga à proposta por Caliendo, mas focada na análise de mecanismos que permitem a indução.

Assim, para este trabalho têm-se como elementos da extrafiscalidade: forma de intervenção sobre o domínio econômico, técnicas utilizadas para a intervenção, funções do Estado e seus fins constitucionais.

Antes de partir para a análise destes itens, cabe aqui apresentar uma importante questão relacionada à extrafiscalidade, que se relaciona com os tópicos que se seguirão e que também é feita por Caliendo – apesar de concordarmos apenas parcialmente com os termos apresentados pelo autor. Trata-se da diferença existente entre tributos com finalidades extrafiscais e os efeitos extrafiscais dos tributos.

Tributos com finalidades extrafiscais são aqueles que já são concebidos vinculados à finalidade de regular determinado setor na economia. Como bem apostado por Caliendo – postura aqui reiterada – não se trata de tributos que possuem uma natureza extrafiscal, mas sim que estão sujeitos a um regime constitucional extrafiscal. Este regime constitucional exclui determinados tributos da regra da anterioridade, justamente por viabilizarem uma intervenção imediata na economia em caso de crise interna/externa, necessidade de proteção da indústria nacional, controle de câmbio, etc. Assim, a Constituição Federal, nos artigos 150, §1º e 148, inciso I, excluem do princípio da anterioridade os seguintes tributos: a) imposto sobre a importação de produtos estrangeiros - II (CF, Art. 150, §1º, Art. 153, I); b) imposto sobre a exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados - IE (CF, Art. 150, §1º, Art. 153, II); c) imposto sobre produtos industrializados (CF, Art. 150, §1º, Art. 154, IV); d) imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários - IOF (CF, Art. 150, §1º, Art. 153, V); e) imposto extraordinário lançado na iminência ou no caso de guerra externa (CF, Art. 150, §1º, Art. 154, II); e, f) empréstimo compulsório para atender as despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência (CF, Art. 148, I). Neste sentido Caliendo (2013) assinala:

Estes impostos não possuem natureza extrafiscal, dado que sua natureza não difere dos demais impostos, contudo, estão sujeitos a um regime constitucional extrafiscal próprio que lhes justifica o fato de serem exceção ao princípio da legalidade, da anterioridade e da periodicidade mínima, bem como utilizarem-se de instrumentos de técnica fiscal de incentivo ou desincentivo aos seus respectivos setores (seletividade, ex-tarifário, entre outros). Dessa forma, podemos considerá-los como impostos com finalidade estruturalmente extrafiscal (CALIENDO, 2013, p.177).

Já o efeito extrafiscal é uma característica comum a todos os tributos pois, como já destacado, medidas tributárias via variação de alíquota, isenção, ou manuseio de qualquer outra técnica juridicamente possível e legítima, permitem criar incentivos ou desincentivos a determinada atividade econômica, reforçar algum aspecto ambiental ou social.

No mesmo sentido Caliendo (2016, p. 199) afirma que “da imposição tributária sempre decorrerá um efeito (externalidade) positivo (incentivadora) ou negativo (desincentivadora) sobre a ordem econômica e social”. A postura do autor é bastante válida, exceto pelo entendimento aqui proposto de que o efeito decorrente da adoção de uma política tributária é um incentivo e não uma externalidade. Mas o tema da externalidade se relaciona intrinsecamente aos efeitos das políticas tributárias. Assim, ela é importante na medida em que a política tributária atua permitindo que o governo internalize a externalidade, ou seja, ao alterar a tributação ele também atua alterando os incentivos de maneira que os indivíduos considerem os efeitos externos de suas ações. Assim, o efeito da tributação não será uma externalidade, mas sim uma forma de atuar sobre ela. É uma mudança sutil, mas que neste entendimento se revela mais coerente com a teoria econômica que a inspira. Uma compreensão melhor sobre este tema será apesentada a seguir.

É importante realizar esta diferenciação entre tributos com finalidades extrafiscais e tributos com efeitos extrafiscais, pois isso impactará de modo substancial nos princípios aplicáveis aos tributos, análise que será feita no próximo Capítulo desta dissertação.

1.5 ATUAÇÃO DO ESTADO NO CAMPO DA ATIVIDADE ECONÔMICA

Neste item duas são as discussões. A primeira é o direito como via de política econômica. A segunda envolve as formas de atuação estatal no campo da atividade econômica em sentido estrito.

A atuação do Estado no campo da atividade econômica é um tema intrincado tanto para juristas quanto para economistas. As divergências são amplas e implicam questionamentos que vão da possibilidade de o Estado atuar até os limites e implicações dessa atuação. Isso tudo sem mesmo considerar aspectos relacionados à operabilidade da atuação, até quando pode a economia guiar as normas de intervenção do Estado no campo da atividade econômica.

Porém, como será visto a seguir, a intervenção no campo da atividade econômica não é aleatória e se insere no contexto jurídico bem delimitado na Constituição. Por isso a necessidade de contextualizar essa intervenção e parametrizar suas possibilidades e aplicação dentro do

conceito proposto nesta dissertação. O referencial deste item será o proposto por Eros Roberto Grau em seu livro “A Ordem Econômica na Constituição de 1988”, como já citado. A opção por este autor foi feita já que, além de apresentar conceituações sólidas quanto da discussão do tema, também proporciona uma abordagem mais ampla, no sentido de unir as discussões constitucionais aliadas a uma análise funcional do Direito como instrumento que viabiliza a implementação de políticas públicas. É fundamental para a discussão que ora se faz a afirmação do autor de que o Direito é elemento constitutivo do modo de produção, já que as relações de produção não se podem reproduzir sem a forma do direito, este uma instância dotada de eficácia própria a qual se materializa pela interação dela com as demais instâncias de um todo complexo (GRAU, 2003, p. 63).

O apresentado por Grau (2003) é fundamental uma vez que o autor propõe uma definição precisa do termo ordem econômica, pois sua compreensão apazigua de sobremaneira as questões apresentadas incialmente nesse tópico. Assim, para o jurista Eros Roberto Grau, a ordem econômica, ainda que se oponha à ordem jurídica, é usada para referir-se uma parcela da ordem jurídica, que compõe um sistema de princípios e regras, compreendendo uma ordem pública, uma ordem privada, uma ordem econômica e uma ordem social (GRAU, 2003, p. 51).

Ao questionar o conceito de ordem econômica na sua obra, Grau (2003) vale-se das distinções propostas pelo jurista Vital Moreira. Para esse autor, a ordem econômica pode designar a economia de modo concreto, o conjunto de normas que regulam o comportamento dos sujeitos econômicos e também a ordem jurídica da economia. Grau (2003), contudo, apresenta de forma clara que o termo pode ser definido como parcela da ordem jurídica constitucional e que, além de conceitos relacionados à ordem econômica (mundo do ser) também abarca a ordem econômica como condicionada a determinados fins do Estado. Assim, redefine¹² ordem econômica como “conjunto de normas que define, institucionalmente, um determinado modo de produção econômica” (GRAU, 2003, p. 63), sendo o Direito elemento constitutivo do modo de produção. É interessante ainda observar que o autor reconhece a ambiguidade do termo ordem econômica e o utiliza em seu livro no lugar de conjunto de normas da Constituição Dirigente, voltado à conformação da ordem econômica (mundo do ser).

O autor deixa bastante claro que, no seu entendimento, a percepção de que a análise meramente dogmática é muitas vezes insuficiente. Depende ela da análise funcional, na medida em que a atuação do Direito deixou de prestar-se meramente à harmonização de conflitos e

¹² Afirma o autor que equivocadamente costumava definir a ordem econômica como “conjunto de princípios (apenas princípios) jurídicos de conformação do processo econômico”.

legitimação de poder, funcionando também como meio de implementação de políticas públicas (GRAU, 2003, p. 15).

Um aspecto importante relacionado à discussão proposta pelo autor - mas que consta do seu texto “Planejamento Econômico e Regra Jurídica” (1978) citado no livro em questão – é de que o direito do planejamento seja um Capítulo do Direito Econômico. Por isso, importa salientar seu conceito de Direito Econômico como um “sistema voltado à ordenação do processo econômico, mediante a regulação, sob o ponto de vista macrojurídico, da atividade econômica, de sorte a definir uma disciplina destinada a possibilitar a efetivação da política econômica estatal” (GRAU, 1978 p. 218). A discussão é aqui interessante por coordenar, ainda que de modo indireto a relação entre o Direito Econômico e sua função como guia de política econômica.

Grau (2003) tece duras críticas ao uso da expressão Constituição Econômica. Neste contexto cita o jurista Carlos Ferreira de Almeida, segundo o qual o conceito de constituição econômica envolveria uma ficção uma vez que as normas que preenchem tal conceito não são verdadeiramente constitucionais. Assim, ao se falar em constituição econômica material reconhece-se que os fundamentos da ordem econômica não constam exclusivamente da Carta Política (tanto no sentido orgânico quanto hierárquico). Para Grau (2003, p. 77): “Ademais, a pretensão de autonomização, no interior da Constituição, de uma Constituição econômica supõe a possibilidade de, dentro daquela isolar-se o econômico de modo que este, fechado em si mesmo, se desvincule do social. Isso, no entanto, não é factível”.

Eros Grau, critica em vários sentidos o uso das expressões Constituição Econômica e ordem econômica afirmando que o uso da expressão “ordem econômica” é impelido pela “inércia do pensamento jurídico ou, pelo menos, o hábito de o processarmos desde uma perspectiva marginalizante do senso crítico” (GRAU, 2003, p. 81).

O autor, todavia, deixa clara a distinção entre a Constituição Econômica formal e a Constituição Econômica material justamente para explicitar que a denominada Constituição Econômica não se exaure no texto constitucional. Ao explicitar os termos, apresenta o conceito de Constituição Econômica material que, citando o jurista Sousa Franco, “(...)integra o núcleo essencial de normas jurídicas que regem o sistema e os princípios básicos das instituições econômicas, quer constem quer não do texto constitucional: máxime (...)” (GRAU, 2003, p. 71). Ainda validando as ideias do jurista citado, Grau (2003) conceitua a Constituição Econômica formal como aquela que:

(...)compreenderá apenas as normas, tal como acima definidas, que estejam integradas no texto constitucional e dotadas dos seus requisitos e características

formais: ou outras normas constantes do texto constitucional formal com incidência econômica, ainda que desprovidas, de per si, daquela particular relevância material" (GRAU, 2003, p. 71).

Esta concepção é importante na medida que amplia os conceitos vinculados à Constituição econômica.

Uma distinção bastante pertinente apontada por Grau (2003, p. 84-85) é a que diferencia atuação estatal em sentido amplo de intervenção estatal. Para o autor a intervenção não ocorre quando o Estado presta serviço público ou regula esta prestação. A intervenção ocorre quando o estado atua em área de titularidade do setor privado. Trata-se assim da atuação estatal no campo da atividade econômica em sentido estrito.¹³

Primeiramente, antes de expor as formas de intervenção é importante apresentar uma diferenciação conceitual apresentada por Grau e que é muito relevante na compreensão dos conceitos que se seguem. Para Grau, está implícito no decorrer do seu texto e explícito na explicação das formas de atuação do Estado a diferenciação entre a atuação do Estado na ordem econômica e sobre a ordem econômica. Para o autor o Estado intervém no domínio econômico como agente ou sujeito econômico (GRAU, 2003, p. 132). Já a intervenção sobre o domínio econômico quando atua, de algum modo, como regulador (GRAU, 2003, p. 133). Ou seja, no primeiro caso o Estado assume total ou parcialmente o controle dos meios de produção/troca em determinado setor. No segundo caso (sobre o domínio) ele atua sobre a atividade econômica em sentido estrito.

Tendo em vista esta separação, o autor Eros Grau (2003, p. 132) aponta três formas¹⁴ de intervenção em sentido estrito: intervenção por absorção ou participação (no domínio), intervenção por direção e intervenção por indução (ambas sobre o domínio). Cabe lembrar que a intervenção no domínio econômico é também denominada intervenção direta. Por sua vez, na intervenção sobre o domínio tem-se a intervenção indireta. A discussão desses conceitos é

¹³ Atuação estatal implica, para Grau, a atuação do Estado no campo da atividade econômica em sentido amplo. Isso quer dizer que a atividade econômica inclui a atividade econômica no sentido estrito (área de titularidade privada, mas que também pode ser exercida pelo setor público segundo a Lei) e o serviço público (privativos e não privativos).

¹⁴ É oportuno destacar que existem outras formas de Classificação da intervenção do Estado na esfera econômica. Assim, por exemplo, José Afonso da Silva (2000, p. 785), entende haver duas formas de atuação estatal no domínio econômico: a participação e a intervenção. Para o autor, a participação segue o que preleciona os Artigos 173 (exploração direta de atividade econômica pelo Estado excepcionalmente permitida nos casos de segurança nacional ou interesse coletivo, conforme definidos em lei) e 177 (monopólio da União) da Constituição Federal, atuando nesses casos o Estado como administrador de atividades econômicas, por empresas públicas e sociedades de economia mista. No caso da intervenção, a previsão consta do Art. 174 da CF/88, em que o Estado atua como agente normativo e regulador da atividade econômica, exercendo na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado. É assim, na intervenção, o caso do Estado regulador, promotor e planejador da atividade econômica.

fundamental para delimitar o que o autor propõe quanto à atuação do Estado na esfera do privado. Assim caberá, nos itens a seguir, desenvolver o proposto pelo autor quando o assunto é atuação do Estado em relação ao processo econômico privado ou na atividade econômica em sentido estrito no domínio econômico.

Na intervenção por absorção, afirma Grau (2003, p. 133), o Estado intervém desenvolvendo ação como sujeito econômico, assumindo integralmente o controle dos meios de produção/troca em um determinado setor da atividade econômica em sentido estrito. Neste caso, o Estado atua em regime de monopólio¹⁵. Já na intervenção por participação o controle assumido pelo Estado é parcial, atuando em regime de competição com outras empresas privadas que também atuam no setor.

Na atuação como regulador, ou seja, sobre o domínio econômico, o Estado atua por direção ou indução.

Na atuação por direção o Estado “exerce pressão sobre a economia, estabelecendo mecanismos e normas de comportamento compulsório para o sujeito da atividade econômica em sentido estrito” (GRAU, 2003, p. 133). Explicita Grau que neste tipo de intervenção está-se diante de comando imperativos, impositivos de comportamentos que necessariamente devem ser cumpridos pelos agentes da atividade econômica (estrita). Cita, como exemplo, o controle de preços praticado pelo governo.

Na atuação por indução “o Estado manipula instrumentos de intervenção em consonância e na conformidade das leis que regem o funcionamento dos mercados (GRAU, 2003, p. 133). Neste caso, por sua vez, está-se diante de preceitos prescritivos (deônticos) mas que não são dotados da mesma carga de imperatividade das normas de direção. São assim incitações, estímulos, *incentivos*, de toda ordem oferecidos a quem participa de determinada atividade econômica.

É essa – atuação por indução - o tipo de intervenção que se estudará neste trabalho e, por isso, será a ela dedicada melhor análise. Esta será feita (como inicialmente apresentado)

¹⁵ Segundo o Art. 177 da CF/88, constituem monopólios, e, portanto, de exclusivo controle da União: I) a pesquisa e a lavra das jazidas de petróleo e gás natural e outros hidrocarbonetos fluidos; II) a refinação do petróleo nacional ou estrangeiro; III) a importação e a exportação dos produtos e derivados básicos resultantes das atividades previstas nos incisos anteriores; IV) o transporte marítimo do petróleo bruto de origem nacional ou de derivados básicos de petróleo produzidos no País, bem assim o transporte, por meio de conduto, de petróleo bruto, seus derivados e o gás natural de qualquer origem; V) a pesquisa, a lavra, o enriquecimento, o reprocessamento, a industrialização e o comércio de minérios e minerais nucleares e seus derivados. Também, no Art. 21, XXIII, é atribuída à União a exclusividade na exploração dos serviços e instalações nucleares de qualquer natureza e o exercício do monopólio estatal sobre a pesquisa, a lavra, o enriquecimento e reprocessamento, a industrialização e o comércio de minérios nucleares e seus derivados, atendidos os princípios e as condições que estabelece. Ressalte-se que estes últimos não são serviços públicos, mas em exploração de atividade econômica em sentido estrito (Art. 177, V).

tendo como referência o trabalho desenvolvido por Luis Eduardo Schoueri “Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica”. Dentro desta perspectiva, a análise é proposta analisando-se as normas tributárias de modo afastado do dogma tributário da neutralidade da tributação, servindo elas de intervenção sobre o domínio econômico, ou da função indutora de tais normas.

1.5.1 INDUÇÃO

Nos mesmos moldes da conceituação proposta por Grau (2003), Schoueri (2005, p. 43) entende que, no caso das normas de intervenção por indução, o agente econômico não se vê sem alternativa, mas recebe estímulos ou desestímulos constituindo sua vontade para seguir ou não o disposto na regra. Assim, o Estado não age ditando as regras, mas o substitui pelo seu efeito econômico.

Assim, entende que as normas indutoras “longe de afastar o mercado, o pressupõe” (SCHOUERI, 2005, p. 44). Vale-se, para explicitar o exemplo, do caso das externalidades na qual o Governo tenta internalizar estas externalidades transferindo ao mercado por meio do mecanismo de preços tais custos, cabendo ao produtor/consumidor optar ou não por produzir/consumir dado produto. Assim, entende o autor que “Em todos os casos, de qualquer modo, no lugar da decisão política, privilegia-se o mercado como centro decisório, para determinar quem vai produzir (ou consumir) e quanto será produzido (ou consumido)” (SCHOUERI, 2005, p. 44).

Em relação à perspectiva de estímulos e desestímulos produzidos pelas regras, especialmente as tributárias com efeito extrafiscal, alguns conceitos utilizados em economia podem ser bastante úteis no entendimento da atuação do Estado e seu papel de intervir na economia, neste caso, via tributação.

Existe um importante princípio da economia e que costuma ser utilizado para fundamentar boa parte da análise microeconômica. Trata-se do princípio de que pessoas reagem a incentivos. Um incentivo é algo (regra, ação, imposição, etc.) que induz a pessoas agir de um determinado modo. Segundo a teoria microeconômica os agentes são racionais e tomam decisões comparando custo e benefício dessas ações. Deste modo, o curso de suas ações depende dos incentivos que lhes são dados.

Existem muitas formas observáveis de se classificar os incentivos, mas, de um modo geral, pode-se dizer existem três mecanismos principais que fomentam estes incentivos e parecem ser bastante abrangentes e úteis. Assim, haveria os incentivos morais, incentivos coercivos e incentivos remuneratórios.

Um incentivo moral faz com que o indivíduo se comporte de um modo em particular uma vez que foi ele ensinado a crer que determinada ação é tida como "certa" ou "adequada" ou "admirável" para fazer. Agindo segundo o que o indivíduo crê que os demais membros da sociedade acreditam que é certo, ter-se-ia assim a aprovação ou mesmo a admiração dos outros membros da coletividade desfrutando de maior senso de aceitação. Mas, se ao contrário, o indivíduo se comporta de forma inadequada, pode ele estar sujeito ao desprezo ou mesmo ostracismo da coletividade.

Já um incentivo coercitivo é dado quando um indivíduo sabe que, agindo de modo diverso do proposto em uma norma, estará sujeito a alguma forma de coerção como a privação de sua liberdade ou impondo-lhe sanções como pagamento de multas, etc.

Por sua vez, um indivíduo possui um incentivo remunerado para se comportar de uma maneira particular se este comportamento resultar em alguma forma de recompensa material ou, se pelo comportamento, deixar de pagar alguma quantia antes considerada como devida.

Mankiw (2013, p. 7), ao explicar o funcionamento dos incentivos, aponta que, além de serem cruciais para o funcionamento do mercado, são também importantíssimos para os formuladores de políticas públicas. Isso porque as políticas públicas alteram os custos benefícios para as pessoas e, portanto, alteram seu comportamento. O exemplo dado é justamente o tributo estipulado sobre a gasolina que, segundo o autor, pode incentivar ou desincentivar o uso de automóveis. Assim, quanto mais alto o tributo sobre o combustível, maior o incentivo à aquisição de veículos menores, que consomem menos combustível, ao uso do transporte público ou a morar mais perto do trabalho. É um exemplo bastante claro de como uma um incentivo remunerado altera o comportamento dos agentes.

O mesmo se dá com os incentivos fiscais. De um modo genérico, são elas medidas adotadas pelo governo visando a promoção da indução do comportamento dos agentes econômicos que se sujeitam a um determinado tributo. Assim, apresenta Almeida (2000, p. 28) de modo criterioso o significado da expressão incentivo fiscal, que não pode se confundir com benefício tributário nem com benefício fiscal¹⁶:

¹⁶ Ainda que não seja objeto deste trabalho é importante notar que este autor faz uma interessante distinção entre benefício tributário, benefício fiscal e incentivo fiscal (este, já apresentado supra) Assim, entende que: ““Benefício tributário”, por sua vez, é o que se conhece internacionalmente como “gasto tributário” (tax expenditure). No dizer do prof. Stanley S. Surrey, Secretário-Assistente do Tesouro do Estados Unidos para Política Tributária de 1961 a 1969, e quem primeiro cunhou essa expressão, “gasto tributário tem sido usado para descrever aqueles dispositivos especiais do imposto de renda federal que representam gastos governamentais feitos por meio desse imposto para alcançar diversos objetivos econômicos e sociais”. Cabe ressaltar que, tradicionalmente, no Brasil tem-se empregado o termo “benefício fiscal” como sinônimo de “benefício tributário”, para designar disposições especiais à regra tributária geral. Contudo, a rigor, benefício fiscal é um termo mais abrangente, pois em economia a palavra fiscal envolve tanto questões ligadas à receita como à despesa, podendo, assim, designar não apenas os benefícios tributários como também os gastos diretos

Já a expressão “incentivo fiscal” é conhecida como um subconjunto dos benefícios tributários. Para um benefício tributário ser também enquadrado como incentivo fiscal é preciso que seja “indutor de comportamento”, vale dizer, estimule os agentes a agir de determinada forma, objetivando a atingir um alvo econômico ou social previamente definido. Como exemplo, temos a isenção do imposto de renda sobre os rendimentos reais obtidos em depósitos de caderneta de poupança pelos contribuintes pessoas físicas, visando mantê-los, ou atraí-los, nessas aplicações, de modo a evitar uma canalização excessiva de recursos para o consumo, fato prejudicial no início de um programa de estabilização (ALMEIDA, 2000, p. 28)

Em tempo, é válido sustentar que Schoueri (2005) faz algumas ponderações relacionadas à intervenção por indução. A primeira delas diz respeito à dificuldade de se optar entre elas e as normas de direção. Isso é importante porque existem ocasiões em que os incentivos por si só não são suficientes. Por outro lado, as normas indutoras são mais facilmente conciliáveis com a liberdade de iniciativa.

Outro apontamento pertinente ao tema é a situação em que se tem tributos sobre o consumo. Neste caso a avaliação de prática que induza comportamento deve ser bem mensurada, avaliando-se a elasticidade-preço da demanda especialmente. Isso porque se a demanda for inelástica, de nada valerá a política indutora via aumento de tributo já que ela apenas aumentará o preço do bem, reduzindo o excedente do consumidor, em vez de atuar sobre a demanda.

Outra questão importante diz respeito aos efeitos da norma indutora sobre questões como limitação da liberdade individual e questão concorrencial. Além disso, deve-se ter cautela

na forma de subsídios, subvenções, etc. Já a expressão “incentivo fiscal” é conhecida como um subconjunto dos benefícios tributários. Para um benefício tributário ser também enquadrado como incentivo fiscal é preciso que seja “indutor de comportamento”, vale dizer, estimule os agentes a agir de determinada forma, objetivando a atingir um alvo econômico ou social previamente definido. Como exemplo, temos a isenção do imposto de renda sobre os rendimentos reais obtidos em depósitos em caderneta de poupança pelas contribuintes pessoas físicas, visando mantê-los, ou atraí-los, nessas aplicações, de modo a evitar uma canalização excessiva de recursos para o consumo, fato prejudicial no início de um programa de estabilização. Não são considerados incentivos fiscais, mas meros “alívios tributários” (tax relief), outro subconjunto dos benefícios tributários, os dispositivos destinados a mitigar situações adversas ou de dificuldades especiais enfrentadas por determinados contribuintes, ou, em outras palavras, que são relacionadas com condições que lhes foram criadas de forma involuntária. Um bom exemplo, no caso brasileiro, é a isenção dada aos rendimentos de aposentadoria e pensão, pagos pela previdência social pública a pessoa com mais de 65 anos, cuja renda total seja constituída, exclusivamente, de rendimentos do trabalho. Nesse caso, é evidente que ninguém estaria sendo induzido a ficar mais velho apenas para poder usufruir do benefício: o objetivo de aliviar a condição social dos aposentados menos favorecidos é bastante claro. Por último, entende-se por “desoneração tributária” toda não tributação, qualquer que seja a sua forma jurídica, de operação que, em princípio seriam gravadas por determinada incidência e que não tenham sido classificadas como benefício tributário, ou seja, que não resultem em perda de receita. Como exemplo, teríamos a mencionada isenção de IPI na compra de material bélico pelas Forças Armadas. Na realidade, esta isenção ao desobrigar o recolhimento do imposto, evita a divisão da receita com os Estados e Municípios, e provoca, paradoxalmente, um ganho líquido de recursos para a União e não uma renúncia de receita”. In: ALMEIDA, F.C.R. Uma abordagem estruturada da renúncia de receita pública federal. Revista do Tribunal de Contas da União, Brasília, DF, v.31 n°84, p. 19-62, abr./jun. 2000, p. 28.

ao produzir benefícios fiscais pois podem eles implicar uma vantagem sem, contudo, se observar qualquer contrapartida adicional (*free rider*¹⁷ ou efeito carona).

1.5.2 TRIBUTAÇÃO E FALHAS DE MERCADO

Apesar dos exemplos das práticas indutoras ou incentivadoras do comportamento dos indivíduos parecerem bastante exemplificativas e claras quando o assunto é intervenção do Estado na economia, cumpre ressalvar que nem sempre esta intervenção se mostra adequada. Assim, para entender melhor as condições e possibilidades dessa intervenção, a ciência econômica contribui de maneira valiosa, já que estipula conceitos e apresenta reflexões necessárias ao entendimento da questão. No caso desse estudo, especialmente partindo-se da importância dos termos no estudo da extrafiscalidade tributária, vale à pena lançar mão, além do conceito de incentivos, da ideia de falhas de mercado especialmente associadas à questão das externalidades.

Uma questão fundamental para a economia – e que também é, em muitos casos, para o Direito já que este instrumentaliza o que é pensado na economia¹⁸ – é se e quando o Estado deve intervir sobre a ordem econômica. Esta é uma discussão importante, mas que aqui será abordada apenas em sentido amplo, não esgotando as críticas e considerações econômicas a respeito da intervenção¹⁹. Nos tópicos seguintes apenas serão apresentados conceitos relacionados a intervenção pela tributação, suas possíveis consequências e posturas adotadas.

A questão que se coloca aqui é que, independentemente da postura liberalizante ou mais intervencionista, a possibilidade de se intervir sobre o domínio econômico existe e, o que se deve ponderar é a relação custo/benefício da intervenção. Assim, a priori, considerar-se-á o

¹⁷ Para a microeconomia, de modo bastante simples, o comportamento *free rider* é aquele em que um ou mais agentes econômicos usufruem de um determinado benefício proveniente de um bem, sem contribuir para a obtenção de tal. Comumente esse problema surge na provisão de um bem público, ou seja, que possuem como características a não-rivalidade e a não-exclusividade, ou seja, a ele não pode ser atribuído um direito de propriedade.

¹⁸ Uma importante discussão da disciplina de Direito e economia aparece sempre na tentativa de segmentar as disciplinas, como se não fosse possível uni-las ou utilizá-las como mutuamente auxiliares. Salama (2008, p. 5-6) aponta dois mitos relacionados à disciplina. A primeira é a crença de que a disciplina permite dar respostas definitivas para dilemas normativos. A segunda é a de que a disciplina se limita a discutir o papel da eficiência nas normas jurídicas. Acertadamente, critica estes dois mitos, uma vez que o primeiro é, obviamente “ridículo” e o segundo desvia a atenção da pesquisa da análise que não seja meramente descritivo/explícative da realidade. Ou seja, a redução das disciplinas em ambos os casos retira do foco a complementariedade das disciplinas compreendidos os limites e importância de cada uma delas.

¹⁹ Até porque uma análise mais acurada dependeria da compreensão dos conceitos propostos pelos teóricos que entendem que nunca deve ocorrer a intervenção do Estado na Economia.

proposto por Salama (2008, p. 40) que, ao discutir as questões relacionadas às falhas de mercado aponta que o importante neste quesito é entender se a regulação falhará menos que o mercado.

Neste sentido:

O fato de que o mercado falha é amplamente conhecido, e a existência de falhas de mercado é a justificativa clássica para a regulação de atividades pelo Estado. Demonstrar a existência de falhas de mercado é um exercício intelectual muito interessante; tão interessante quanto incompleto porque as falhas de mercado geralmente coexistem com falhas de regulação. A questão não é tanto se o mercado falha, mas entender se alguma das possíveis formas de regulação falhará menos do que o mercado. Por exemplo: como a sociedade deve lidar com o problema da poluição do ar? Uma alternativa é regular as atividades dos poluentes (limitando as emissões de gases tóxicos, por exemplo). Outra alternativa é tributar mais pesadamente os produtos tóxicos (com os chamados impostos “pigouvianos”). Uma terceira alternativa é criar direitos de propriedade sobre unidades de poluição (os chamados créditos de carbono). Não há como determinar aprioristicamente (isto é, dedutivamente a partir de princípios gerais) a modalidade institucional mais adequada e a escolha deve, portanto, levar em consideração os prováveis resultados e custos de cada opção (SALAMA, 2008, p. 40).

Deste modo o que se considera é a motivação de “caráter negativo da intervenção” (SCHOUERI, 2005, p. 72) onde a intervenção ocorre de modo ocasional, mas necessária ao funcionamento da economia. O Estado opera então onde a racionalidade do mercado se mostra limitada. Decorre dessa limitação a existência de falhas de mercado.

Destarte, o primeiro conceito que será apresentado refere-se às falhas de mercado. Uma falha de mercado é a incapacidade que alguns mercados possuem de alocar seus recursos de forma eficiente (MANKIW, 2013, p.144). Deve-se lembrar que, na teoria econômica, na situação ótima do mercado e, portanto, no momento em que não é necessária a atuação estatal, os recursos e bens encontram-se alocados perfeitamente com a satisfação de todas as demandas da sociedade. Assim, as falhas ocorrem quando o mercado não regulado pelo Estado e deixado livremente ao seu próprio funcionamento origina resultados econômicos não eficientes ou indesejáveis do ponto de vista social e que também escapam ao mecanismo de equilíbrio via preços.

Importante observar que as falhas de mercado decorrem de determinadas imperfeições do mercado, como um resultado da definição imprecisa do Direito de Propriedade, e não de uma conduta bondosa ou perversa de um indivíduo/empresa. Ou seja, não se trata de uma conduta dotada de questões morais, mas simplesmente decorre da impossibilidade de o mercado se ajustar de modo eficiente.

Existem inúmeras falhas de mercado. Na economia costuma-se apresentar as seguintes falhas principais: externalidades; falha de competição que se reflete na existência de monopólios ou dominância de mercado (concentração econômica); bens públicos, bens

meritários (ou semi-públicos) e bens não meritários; falhas (assimetria) de informação; mercados incompletos; e, imobilidade de fatores. Alguns autores acrescentam ainda a ocorrência de desemprego e inflação.

Fábio Nusdeo (2005) apresenta como exemplos dessas falhas as externalidades (positivas e negativas), falha na mobilidade dos fatores, a assimetria de informação, falha da concentração econômica, falha da produção de bens coletivos ou bens públicos²⁰. A seguir serão apresentadas algumas delas dando-se especial atenção às externalidades por se relacionarem diretamente ao objeto deste trabalho.

Uma externalidade surge quando a ação de uma empresa/indivíduo impacta o bem-estar de uma outra pessoa que não participa da ação sem que a empresa pague ou receba qualquer compensação por este impacto. Assim, uma externalidade faz com que os mercados aloquem recursos de forma ineficiente. Se o impacto é adverso, tem-se uma externalidade negativa. Mankiw (2013, p. 185) exemplifica da seguinte forma externalidade negativa: “as fábricas de alumínio emitem poluição; para cada quantidade de alumínio produzida, uma determinada quantidade de fumaça entra na atmosfera. Como a fumaça cria um risco para a saúde de quem respira esse ar, esta é uma externalidade negativa”.

Já uma externalidade positiva é um benefício gerado por atividades de terceiros. O exemplo dado por Mankiw (2013, p. 187) é a educação. Segundo o autor, a educação rende externalidades positivas porque uma população mais instruída leva a um governo melhor, o que beneficia a todos.

O problema das externalidades pode ser resolvido com o uso de soluções públicas e de soluções privadas. No caso das soluções públicas, o Estado intervém internalizando a externalidade. Já na solução privada a externalidade é solucionada sem a intervenção do Estado²¹. Não serão aqui discutidas a fundo tais soluções, mas é importante destacar que, uma

²⁰ Segundo o que designa o autor Fabio Nusdeo, existiriam cinco principais falhas do mercado liberal: rigidez de fatores (falha de mobilidade); acesso às informações relevantes (falta de transparência); concentração econômica (falha de estrutura); externalidades; e, bens públicos. NUSDEO, Fabio. Curso de Economia: introdução ao Direito Econômico. 4 ed. São Paulo: revista dos Tribunais, 2005, pp. 142-154.

²¹ Aqui não se pode deixar de considerar que existem duas teorias segundo a qual é possível internalizar as externalidades, fato que ainda hoje gera importantes debates no meio acadêmico. Geralmente essas teorias baseiam-se nas soluções apresentadas por Pigou (soluções públicas) ou as soluções apresentadas por Coase (soluções privadas). A primeira, é a teoria da economia do bem-estar, aqui adotada, segundo a qual as externalidades seriam falhas no mercado e que a atuação estatal permite a sua correção, através da internalização da externalidade. A segunda é geralmente conhecida como a defendida pela Escola de Chicago, pretende conciliar a aplicação de normas jurídicas a padrões de eficiência econômica. Neste caso, as externalidades não são concebidas como falhas no mercado propriamente ditas, mas situações conflituosas que o mercado deve solucionar. Assim, caberia ao Direito apenas reduzir os custos de transação, ou seja, o perfeito conhecimento das regras, condições e soluções contratuais com vistas a alocar essas externalidades. Para ficar um pouco mais claro, um exemplo seria a situação da fábrica que emite poluentes no meio ambiente. A poluição aí seria uma externalidade. Para a escola do bem-estar social caberia ao estado intervir estabelecendo

vez que o trabalho aborda a intervenção do Estado pela tributação, necessariamente incorrer-se-á no uso de soluções públicas para as falhas de mercado.

Uma das soluções públicas para a externalidade é a utilização de tributos corretivos. Neste caso, o Estado pode internalizar a externalidade tributando atividades que causem externalidades negativas e subsidiando as que geram externalidades positivas. Estes tributos, também conhecidos como tributos corretivos ou tributos de Pigou²², costumam ser mais eficazes que a imposição de regulação pois, de modo indireto, existe um incentivo econômico para se adotar ou deixar de adotar determinada conduta (MANKIW, 2013, p. 190-191).

Nesse entendimento, é válida a tentativa de se tomar o efeito extrafiscal do tributo como uma colateralidade da tributação. Até porque, como também já assinalado, a doutrina do Direito Tributário realizou um percurso visando compreender a tributação no sentido estritamente legal. Isso significa que as questões de relevo para o Direito Tributário passaram ao largo da discussão da relação entre o Direito Tributário e o Direito Econômico, ou seja, dos impactos prováveis ou possíveis das normas tributárias na economia ou seu uso como instrumento regulador²³.

No caso específico da tributação do etanol, objeto de estudo deste trabalho, importa deixar bastante claro o entendimento de que os tributos relacionados ao consumo devem sempre ser tratados sob a perspectiva dos tributos corretivos e não dos tributos de um modo genérico. Deve-se compreender que a tributação em geral normalmente distorce os incentivos na economia e “retiram” poder de compra do consumidor ao aumentar o preço pago por um

padrões de emissão de gases, regulando critérios de controle da emissão, etc. Já para a escola de Chicago, a sociedade ou outros participantes do mercado afetados pela externalidade – e não o governo - deveriam pagar para que a fábrica adotasse medidas de redução da poluição.

²² Fato que a literatura costuma apresentar o termo “impostos” de Pigou. Mas aqui, pela abordagem ser a tributação de forma mais ampla preferiu-se utilizar o termo genérico tributo e não imposto.

²³ Feita a exposição do que a microeconomia propõe como definição de externalidade cumpre repisar a discordância da teoria apresentada por Caliendo e abordada nos tópicos anteriores segundo a qual “a imposição tributária sempre decorrerá um efeito (externalidade) positivo (incentivadora) ou negativo (desincentivadora) sobre a ordem econômica e social”. Neste caso, a compreensão por parte de Caliendo de que a tributação possui um efeito extrafiscal já é bastante revelador já que, ao lado do efeito fiscal, reconhece-se um impacto da tributação especialmente na economia. Porém, do ponto de vista estritamente técnico, a comparação do efeito extrafiscal às externalidades não parece adequado já que neste entendimento os conceitos não são correspondentes. Como explicitado, o tema da externalidade se relaciona intrinsecamente aos efeitos das políticas tributárias indutoras. Assim, compreender a externalidade é importante na medida em que um tributo pode atuar permitindo que o governo internalize a externalidade, ou seja, o governo ao alterar a tributação ele também atua alterando os incentivos de maneira que os indivíduos considerem os efeitos externos de suas ações. Neste caso o efeito da tributação não será uma externalidade, mas sim uma forma de atuar sobre ela. É uma mudança sutil, mas que neste entendimento se revela mais coerente com a teoria econômica que a inspira. No caso da tributação não se tem necessariamente como consequência um resultado não eficiente (ou uma falha), além do que decorre de uma atuação estatal (e não do livre funcionamento do mercado). Ademais, não se pode dizer que o resultado da tributação é necessariamente indesejável do ponto de vista social. Ao contrário, a tributação é uma forma de o governo internalizar externalidades, alterando um resultado da atuação privada.

determinado bem e reduz o preço recebido pelos produtores sem necessariamente aumentar o bem-estar da sociedade. Isso ocorre porque a receita tributária do governo é geralmente menor que as perdas para os compradores e vendedores (peso morto)²⁴. Contudo, se existe uma externalidade negativa, como ocorre com o uso de combustíveis fósseis, deve-se necessariamente se preocupar com o bem-estar de terceiros afetados. Assim, a tributação considerada como um todo, ao estimular o consumo de combustível que gerem menores danos ao meio ambiente – como é o caso do etanol – gera efeitos positivos, se relacionando ao ganho do bem-estar de terceiros. É o que se costuma denominar ótimo social em detrimento do ótimo privado: o tributo deixa de ser eficiente do ponto de vista do produtor, mas o é em relação ao conjunto da sociedade.

Já a falha na mobilidade dos fatores refere-se às dificuldades de alocação relacionadas aos fatores de produção. Como aponta Nusdeo (2004, p. 142), por traz dessa falha existe uma rigidez física, operacional, institucional, psicológica que faz com que os fatores não reajam na velocidade necessária aos incentivos direcionados via preço.

Os fatores, nesse caso, podem ser terra, mão-de-obra e capital, além da imobilidade do trabalho. Por exemplo, a imobilidade da terra refere-se a situações em que uma terra é fértil para cultivar uma ou duas culturas específicas, mas não é viável para uma outra cultura qualquer. Por exemplo, não seria fácil mudar o arroz (que precisa de solos úmidos) para o trigo (que precisa de condições mais secas). Ademais, não é possível mover a terra para outra localidade. A imobilidade da terra também existe quando se realiza subsídio a determinadas culturas pela dificuldade que se tem de transferir geograficamente a cultura de produção local ou familiar (apesar de se tecerem críticas severas à postura de subsídio). Já a imobilidade de capital ocorre pela impossibilidade de se mover os bens de capital por questões físicas (indústria pesada), por exemplo. Já imobilidade do trabalho faz com que o mercado não resguarde um funcionamento adequado o suficiente para igualar os salários. Assim, as diferenças salariais a longo prazo persistem.

Essa imobilidade (do trabalho) pode ser geográfica, quando é difícil fazer por exemplo, que uma mão de obra especializada se mude do leste para o oeste de um país; institucional, como acontece quando empregados se mantêm atrelados a dada empresa por regime de pensão, benefício ou, ainda, pela dificuldade de se obter permissão profissional de um estrangeiro em um dado país; ou mesmo decorrente de diferenças sociológicas e econômicas, como a dificuldade cultural em se contratar imigrante, em contratar jovens ou idosos, etc.

²⁴ Este tema será tratado de modo mais detalhado no Capítulo 2.

Todas estas situações de falha na mobilidade de fatores podem ser solucionadas com a atuação governamental no sentido de subsidiar treinamento da mão de obra, alterar legislação e regras para aumentar a empregabilidade de grupos minoritários ou, ainda, fornecer incentivos fiscais para que empresas se mudem de determinadas localidades. Apesar dessa última possibilidade a imobilidade de capital não afeta necessariamente o estudo que ora se pretende realizar.

Já os bens Públicos, como aponta Carlos Eugênio da Costa (2010, pp. 2-3), há dois aspectos necessários para distinguir bens públicos de bens privados. O primeiro é a não exclusão e o segundo, a não-rivalidade. Um bem é não excludente quando, ao ser ofertado, seja impossível ou for proibitivamente caro impedir qualquer pessoa de consumi-lo. Já um bem não rival é o bem cujo consumo por parte de um indivíduo não reduz a quantidade disponível para consumo de um outro indivíduo. Exemplos clássicos de bens públicos são defesa nacional, iluminação pública, etc. Por causa das características de não rivalidade e não exclusão os bens públicos apresentam o problema do carona (*free rider*) que é a possibilidade de pessoas usarem sem pagar. É isso que leva o mercado a falhar no fornecimento destes bens, restando para o Estado tal tarefa.

Do mesmo modo, tem-se os bens meritórios ou semi-públicos. Estes bens são fornecidos pelo mercado, mas em quantidades menores do que são necessárias para o bem-estar geral da população. São exemplos saúde e educação. Sabe-se existirem o provimento da saúde e da educação pela iniciativa privada, mas o Estado como um todo beneficia se todos tiverem acesso a eles, e não apenas alguns. Por exemplo, na área da saúde, as campanhas nacionais de vacinação tendem a reduzir epidemias em massa.

Os consumidores privados individualmente valorizam menos os bens meritórios, que o Estado faz. Por isso, sistema de mercado não fornece esses bens de maneira suficiente e é por isso que o estado tenta viabilizá-los de modo mais amplo, subsidiando a produção de alguns bens ou serviços.

Ao contrário dos bens meritórios, os bens não meritórios são aqueles excessivamente consumidos pelos indivíduos, mas isto (consumo) geralmente produz um impacto negativo no consumidor. Esses efeitos danosos podem, muitas vezes, ser desconhecidos ou ignorados pelo consumidor.

Um exemplo bastante dado pela microeconomia é também o caso do cigarro. A fumaça produzida por quem fuma, além de desagradável para muitos, é considerada perigosa para as pessoas que são forçadas a se tornarem fumantes passivos. O cigarro causa uma série de problemas de saúde não somente para os fumantes, mas também para aqueles que aspiram a

sua fumaça. O governo geralmente é compelido a advertir fortemente o fato de que fumar faz mal à saúde, além de banir o uso de cigarro em locais públicos. Mas é fato que, por se tratar de um vício, os fumantes dificilmente vão deixar de fumar. Ademais, geralmente aumenta os tributos sobre estes produtos tanto para tentar impedir o consumo quanto para aumentar receitas, já que espera um gasto elevado com saúde.

Já a falha denominada informação assimétrica ocorre quando dois ou mais agentes econômicos estabelecem entre si uma transação econômica, mas uma das partes envolvidas acaba detendo informações qualitativa ou quantitativamente superiores aos da outra parte. Os fenômenos de informação assimétrica mais abordados na economia são: a seleção adversa e o risco moral.

Como aponta Mankiw (2013, p. 442) risco moral refere-se ao risco de alguém agir de forma desonesta ou indesejável por ser ela inadequadamente incentivada ou monitorada. O exemplo dado é a dos trabalhadores inadequadamente monitorados fugirem às responsabilidades. Já a seleção adversa é a tendência de que um mix de atributos não observados se torne indesejável do ponto de vista de uma parte desinformada (MANKIW, 2013, p. 442). São exemplos clássicos o caso do mercado de carros usados, onde um carro com apenas semanas de uso vale bem menos que um veículo novo. Isso decorre do receio de que o vendedor do seminovo esteja nesta condição por saber de algum defeito do carro.

Geralmente essas questões são solucionadas de modo privado, mas o governo pode atuar impondo regras que induzem determinados comportamentos. Assim, quando há o problema da assimetria de informação incorre no chamado problema da agência (administradores das empresas colocam seus interesses pessoais acima dos interesses dos acionistas) o governo pode conceder incentivos fiscais para que as empresas se tornem sociedade por ações e, com isso, sejam obrigadas a publicar suas demonstrações financeiras. O governo pode também impor regulações a determinados mercados.

No caso das falhas decorrentes da concentração econômica. Esta concentração pode ocorrer pela existência de monopólios ou de oligopólio. Tecnicamente, um monopolista é um único fornecedor, ou seja, uma empresa equivale à toda a indústria. Porém existem graus de monopólio. O texto constitucional brasileiro condena o aumento arbitrário de lucros e abuso de poder econômico objetivando eliminação da concorrência (Art. 173, §4º). Esta falha de mercado será melhor discutida no próximo Capítulo.

Um mercado é incompleto quando um bem/serviço não é oferecido, ainda que o seu custo de produção esteja abaixo do preço que os potenciais consumidores estariam dispostos a pagar. Isso ocorre porque, muitas vezes, nem sempre o setor privado está disposto a assumir riscos de

um determinado negócio. Alguns exemplos são: a existência de um sistema financeiro (mercado de capitais) pouco desenvolvido que levam à intervenção do governo na concessão do crédito de longo prazo (pelo BNDES, por exemplo); a necessidade de uma industrialização rápida, que faz com que o Estado coordene a relação entre empresas, bancos e agentes econômicos nas atividades (intervenção do Estado).

Em relação à ocorrência de desemprego e inflação parte-se da percepção de que estas situações não são, muitas vezes, solucionadas pelo livre funcionamento do sistema de mercado. Com isso, abre-se espaço para que o Estado aja implementando políticas que visem estabilidade de preços e pleno emprego.

1.6 O FIM CONSTITUCIONAL

Antes de se avançar ao estudo das funções do Estado e dos princípios abordados neste item cabe tecer algumas considerações a respeito da proposta do tópico. A ideia central aqui será entender, ante a necessidade e justificação da atuação do governo em situações como a da existência das falhas de mercado, quais são as funções do governo e os princípios constitucionais que permitem a atuação estatal via tributação indutora (tributação com finalidade extrafiscal).

1.6.1 FUNÇÕES DO ESTADO

Para compreender o fim constitucional pretendido nos tributos com finalidade é preciso antes entender bem as funções fiscais do governo. Deste já se adianta que, o termo política fiscal da qual decorrem as funções fiscais do governo faz referência às medidas adotadas pelo Governo em relação à sua arrecadação e seus gastos. Como aponta o Tesouro Nacional: “política fiscal reflete o conjunto de medidas pelas quais o Governo arrecada receitas e realiza despesas de modo a cumprir três funções: a estabilização macroeconômica, a redistribuição da renda e a alocação de recursos”²⁵.

Deste modo, diante da constatação da necessidade da atuação do governo em situações como a da existência das falhas de mercado já apontadas, a ciência das finanças enumerou três grandes funções de Governo: alocativa, distributiva e estabilizadora.

²⁵ Fonte: http://www.tesouro.fazenda.gov.br/pt_PT/sobre-politica-fiscal. Acesso em: 01. Jul. 2017.

Esta classificação foi proposta por Richard Musgrave e se tornaram clássicas no gênero. Denominadas as “funções fiscais”, o autor as considera também como as próprias “funções do orçamento”, principal instrumento de atuação estatal na economia. Como apresentado, são três as funções: 1) promover ajustamentos na alocação de recursos (função alocativa); 2) promover ajustamentos na distribuição de renda (função distributiva); e, 3) manter a estabilidade econômica (função estabilizadora).

Estas funções, apesar de serem genéricas já que representam de um modo amplo a atuação do Estado, podem ser válidas quando usadas como balizadoras para a extrafiscalidade.

A Função alocativa é justificável nos casos em que não houver a necessária eficiência por parte do mecanismo de ação privada (sistema de mercado). Assim, existiriam situações muito específicas para o estado atuar. São exemplos: os investimentos na infraestrutura econômica e a provisão de bens públicos e de bens meritórios.

Assim, o Estado deve investir em infraestrutura por ser esta indutora do desenvolvimento regional e nacional. Além disso, a intervenção estatal em infraestrutura é às vezes a única forma de viabilizar este tipo de investimento pela capacidade que o Estado tem de arcar com pesados custos do negócio e do longo período de carência entre as aplicações e o retorno, fatores que costumeiramente desestimulam o envolvimento privado. No caso de bens públicos trata-se de bens que apresentam dadas características (benefícios não estão limitados a um consumidor qualquer, não há rivalidade no consumo desse bem, o consumidor não é excluído no caso de não pagamento) e que, por isso, são inviáveis de se fornecer pelos mecanismos privados. Este é o caso, por exemplo da iluminação pública. Não há rivalidade no consumo de iluminação pública e por isso não há como excluir o consumidor pelo não pagamento. Assim, o programa de bens públicos aprovados pela maioria será coberto também com as contribuições tributárias das minorias.

Já a função distributiva é aquela em que o Estado deve atuar promovendo ajustamentos na distribuição de renda. Apesar deste tipo de política ser visto como uma forma de correção de falha de mercado (distribuição de renda não é eficiente), existem alguns questionamentos a respeito dessa função como, por exemplo, o problema de política e moral, já que cabe a cada sociedade definir o que considera como níveis justos na distribuição da renda e da riqueza. Apesar disso, é sempre benéfico usar algumas medidas para solucionar os problemas graves de miséria e de melhoria progressiva da qualidade de vida nas camadas mais pobres da população, até pelo efeito que o incremento de renda e melhorias nas oportunidades que têm para a economia e para a sociedade.

Um exemplo clássico seria a utilização de imposto progressivos, como é o Imposto de Renda (IR), o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) e o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR). No caso do Imposto de Renda isso ocorre porque quanto mais o indivíduo ganha, mais paga impostos. Assim o Estado, ao menos teoricamente, garante o consumo das populações menos favorecidas.

A outra função é a estabilizadora, relacionada à função do Governo de manter o equilíbrio macroeconômico do Estado. Na função de estabilização a preocupação fundamental consiste em controlar o nível da demanda agregada que, por sua vez, implica intervir sobre o crescimento das despesas privadas e governamentais de consumo ou de investimentos por meio, por exemplo, do controle dos gastos públicos, do crédito e dos níveis de tributação. Este equilíbrio baseia-se em quatro objetivos fundamentais: manutenção de elevado nível de emprego, estabilidade nos níveis de preços, equilíbrio no balanço de pagamentos e razoável taxa de crescimento econômico. Esses quatro objetivos, especialmente os dois primeiros, configuram o campo de ação da função estabilizadora.

Neste caso tem-se como exemplo de política extrafiscal com o objetivo estabilizador o aumento de tributos visando a redução da liquidez na economia e, consequentemente, combate à inflação.

A teoria por detrás da atuação do Governo é fundamental para se compreender que a teoria das finanças, ao mesmo tempo que salvaguarda a atuação do Estado sobre o domínio econômico, impõe a ela certas restrições na medida que propõe um entendimento real dos impactos dessa atuação. Essa teoria servirá assim como um guia para a compreensão da extrafiscalidade econômica (vinculada à Constituição Econômica)²⁶.

1.6.2 A EXTRAFISCALIDADE E PRINCÍPIOS DA ORDEM ECONÔMICA

A despeito da existência de todo um arcabouço teórico que permite compreender a intervenção do Estado sobre o domínio econômico, como bem apresentado por Grau (2003, p. 177), a ordem econômica constitucional não pode ser visualizada como imposições circunstanciais ou mero capricho dos constituintes, mas como consequência de confronto de posturas e texturas ideológicas e de interesses que se organizaram no intuito de compor uma estrutura ideológica que se alinha no texto constitucional. Assim, a análise dos princípios conformadores da constituição econômica deve ser coerente superando qualquer resquício de

²⁶ Ainda que de modo secundário ao objetivo deste trabalho, poder-se-ia falar também em extrafiscalidade ambiental (vinculada à Constituição Ambiental).

dubiedade ou contradição. “A Constituição não é um mero agregado de normas; e nem se a pode interpretar em tiras aos pedaços” (GRAU, 2003, p. 179).

Grau apresenta inúmeros princípios no bojo da ordem econômica, que, de uma maneira geral, podem ser amarrados como inseridos no contexto do artigo 170 da CF/88 que diz:

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

I - soberania nacional;

II - propriedade privada;

III - função social da propriedade;

IV - livre concorrência;

V - defesa do consumidor;

VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

VII - redução das desigualdades regionais e sociais;

VIII - busca do pleno emprego;

IX - Tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 6, de 1995)

Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.

O caput do Artigo merece ser analisado ainda que de maneira breve já que é ele que insere a ordem econômica dentro do contexto dos princípios basilares constantes da Constituição brasileira.

Assim, a existência digna vincula-se à dignidade da pessoa humana constante do Art. 3º, III, fundamento da República Federativa do Brasil. Para Grau (2003, p. 180), a dignidade não apenas é fundamento da República, mas também representa o fim ao qual se deve voltar a ordem econômica (mundo do ser). Ou seja, a ordem econômica deve ser dinamizada no intuito de promover a existência digna acessível a todos. Ao ser tratada dentro da ordem econômica como diretriz, a existência digna conduz a uma persecução pelo Estado da realização das suas políticas públicas voltadas para este princípio.

Como baliza Schoueri (2005, p. 83): “Tem-se assim o vetor da atuação estatal positiva, que fica imposto o dever de construir uma sociedade na qual seja valorizada a pessoa humana, com existência digna, num ambiente de justiça social”. Trata-se, para o autor, de um compromisso com o Estado Social e com o Estado de Direito.

É também a ordem econômica pautada na valorização do trabalho humano. Assim, como ocorre com a existência digna, é a valorização do trabalho constante do caput do Artigo 170 da CF/88 vinculada ao fundamento republicano do valor social do trabalho (Art. 1º, IV).

Eros Grau entende que, em se tratando da sociedade capitalista, o trabalho recebe uma proteção não meramente filantrópica, mas politicamente racional (GRAU, 2003, pp. 182-183).

O tratamento conjunto dado ao trabalho humano e livre iniciativa é feito tanto por Grau (2003) quanto por Schoueri (2005). Para os autores, é consagrado o entendimento de que a livre iniciativa não pode ser conceito tomado de forma individual – até pela conjugação explícita do texto constitucional. Schoueri (2005, p. 84) destaca que se impõe à ordem econômica que a livre iniciativa seja forma de como se dará a valorização do trabalho humano. Por outro lado, deve também o trabalho humano garantir a livre iniciativa.

A livre iniciativa também deve se limitar pela livre concorrência. Aponta Grau (2003, p. 189) que a livre iniciativa nunca foi consagrada como termo absoluto e não se reduz à liberdade econômica. Isso porque a livre iniciativa como espécie do gênero liberdade não pode se opor ao interesse da coletividade. Por isso Grau (2003, p. 198) afirma de modo preciso que “a livre iniciativa é expressão de liberdade titulada não apenas pelo capital, mas também pelo trabalho”. Por sua vez, a livre concorrência não se expressa naquela do mercado concorrencial oitocentista, mas admite gradações de pluralidade e de fluidez. Assim a competitividade define a livre concorrência mas exige limitações relacionadas à formação de preços, abuso de poder de mercado e econômico bem como defesa do consumidor²⁷.

Feitas estas considerações, passa-se à análise do que os incisos Artigo 170 da CF/88 apresentam como princípios da ordem econômica. São eles: soberania nacional, propriedade privada, função social da propriedade, livre concorrência, defesa do consumidor, defesa do meio ambiente, redução das desigualdades regionais e sociais, busca do pleno emprego e tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.

1.6.2.1 Soberania nacional

A análise proposta por Eros Grau é substantiva quanto à delimitação dos aspectos constitucionais da soberania nacional. Para o autor é a soberania princípio constitucional impositivo com dupla função: instrumental e objetivo específico a ser alcançado (GRAU, 2003, p. 208-209). Em linguagem mais simples é a soberania meio ou instrumento de realização dos

²⁷ Importa observar que Grau tece duras críticas a uma interpretação de que poderia a titularidade da livre concorrência ser a sociedade e não a empresa (GRAU, 2003, p. 198-200). Para o autor essa possibilidade é mitigada pelo fato de que o princípio de livre concorrência ser princípio da ordem econômica não como liberdade anárquica, mas social.

objetivos bem como um fim a ser atingido. Como fim entende o autor que ele pode ser reivindicado pela realização de políticas públicas. É, excerto da ordem econômica, a soberania econômica.

O autor entende que a soberania nacional econômica não supõe um isolamento econômico, mas sim a modernização da economia e da sociedade com o rompimento da situação de dependência do País (GRAU, 2012, p. 209). Assim é a soberania nacional instrumento para assegurar a todos uma existência digna. Mas é o objetivo particular ligado à soberania econômica traçar políticas públicas que viabilize a participação da sociedade competir em situação de igualdade no mercado internacional (GRAU, 2003, p. 210). Isso, nem de longe, significa isolamento econômico, mas sim dar condições à competição.

É, neste sentido, o Estado revestido de sua soberania e responsável por sua atuação no alcance dela, responsável por traçar políticas públicas que viabilizem o desenvolvimento econômico nacional.

Considerando este aspecto da soberania tem-se que o poder de tributar do Estado é inerente à sua soberania. Ao mesmo tempo, a garantia da soberania econômica depende da atuação estatal de modo que estado desenvolva políticas em matéria de tributação que garantam aos produtores nacionais competir em condições de igualdade além de se estabelecerem de modo a desvincilar da dependência externa. É claro que isso não pode ocorrer a qualquer custo garantindo, por exemplo, que empresas pouco competitivas se acomodem nessa posição. Mas pode o estado sim usar a tributação como instrumento de indução ao desenvolvimento da indústria nacional, especialmente se possuem elas condições estruturais de competir em condição de igualdade no mercado internacional.

1.6.2.2 Propriedade privada e função social da propriedade

Assim como proposto por Eros Grau, a análise da propriedade privada e da função social da propriedade será feita em conjunto, especialmente por ser a propriedade privada pressuposto necessário à função social da propriedade. Destaque-se, antes de tudo, que nos moldes do verificado na soberania nacional, são também estes princípios instrumento e fim para a realização dos fins constitucionais.

De maneira bastante simplificada – já que não é objeto deste tópico esgotar conceitos não diretamente relacionados a ele – Eros Grau propõe que fundamentos distintos justificam a propriedade privada dotada de função social e a propriedade privada dotada de função individual. No entendimento do autor, esta é a possibilidade dada ao indivíduo de prover sua

subsistência e de sua família. É para Grau, que parafraseia nessa ocasião Fábio Konder Comparato, o modo que o indivíduo possui de se proteger e à sua família. Já a propriedade dotada de função social é justificada pelos seus fins, seus serviços, suas funções (Grau 2013, p. 216).

Assim, a função social da propriedade atua impondo ao proprietário ou ao controlador da empresa o dever de exercê-lo em benefício de outrem (GRAU, 2003, p. 222). A função social da propriedade é aí fonte de imposição de comportamentos positivos. Este princípio integra o conceito de propriedade determinando mudanças estruturais no seu interior (GRAU, 2003, p. 223). É, segundo Grau, a função que legitima a propriedade.

Assim a propriedade-função social que consta da ordem econômica subordina o exercício da propriedade privada aos ditames da justiça social e de transformar seu exercício em instrumento para assegurar a todos uma existência digna (GRAU, 2003, p. 223).

1.6.2.3 Livre concorrência

O texto da Constituição de 1988 apresenta de modo bastante claro a ordem econômica pautada em sistema que atribui significativa importância à livre concorrência. Porém também é fundamental compreender que o princípio é significativamente balizado pela defesa da livre concorrência. É esta defesa um imperativo de ordem constitucional (Art. 170, IV) que deve harmonizar-se com o princípio da livre iniciativa (Art. 170, caput). Afinal é a livre concorrência um desdobramento da livre iniciativa. Isso decorre do fato de que a livre concorrência pressupõe a livre iniciativa. Mas a recíproca não é verdadeira (SHOUERI, 2005, p. 94). Isso ocorre porque a livre concorrência nem sempre conduz à livre iniciativa e vice-versa. Disso decorre a necessidade da presença do Estado regulador e fiscalizador, capaz de disciplinar a competitividade enquanto fator relevante na formação de preços. É fundamental aí a concepção proposta por Ero Grau de que a livre iniciativa não é sinônimo de liberdade econômica absoluta.

Para o autor, o princípio da livre iniciativa inserido no caput do Art. 170 da CF é uma cláusula geral cujo conteúdo é balizado pelos incisos do Artigo, especialmente no caso da livre concorrência. Por isso a concorrência livre somente é possível em condições de mercado em que não se manifeste qualquer tipo de abuso do poder econômico (GRAU, 2003, p. 192).

É inclusive por isso expressa no texto constitucional a proibição do abuso do poder econômico de modo que prevê o § 4 do Artigo 173 da CF/88 que a “lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros”.

Schoueri (2005, p 94-96) tece inúmeras considerações a respeito das “nuances” atribuíveis à livre concorrência relativamente às normas tributárias indutoras. Neste caso cita alguns exemplos significativos. O primeiro, diz respeito à necessidade de regulação do mercado como critério para manutenção da livre concorrência. Neste caso cita os tributos que se excetuam à regra da anterioridade (Art. 150, III, b, c, c/c Art. 150 § 1º) e à mitigação da legalidade (Art. 150, I, c/c Art. 153 § 1º) que permitem pronta alteração das alíquotas dos tributos (ainda que, neste entendimento, não se vislumbra a relação traçada pelo autor). Também cita as hipóteses em que, explorando o Estado atividade econômica, deve ele seguir regime tributário semelhante à da iniciativa privada, para concorrer em condição de igualdade (§ 1º do Art. 173). Também cita a hipótese constante do Artigo 146-A da CF/88 que dispõe que lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação almejando prevenir desequilíbrios da concorrência.

Uma questão bastante interessante apontada por Schoueri (2005, p. 96) é a de que a adoção de tributos cumulativos não se afeiçoa à livre concorrência. Segundo o autor, o tributo cumulativo implica maior custo para empresas que não concentre todo o processo de produção.

1.6.2.4 Defesa do consumidor

Do mesmo modo que faz com a soberania nacional Eros Grau apresenta a defesa do consumidor como princípio constitucional a cumprir dupla função, como instrumento para a realização do fim de assegurar a todos a existência digna e objetivo particular a ser atingido (GRAU, 2003, p. 224).

Schoueri (2005, p. 97) cita como exemplo o fato de a concretização de defesa do consumidor estar também subjacente à possibilidade de o Executivo modular as alíquotas dos tributos de acordo com a essencialidade do produto.

1.6.2.5 Defesa do meio ambiente

A defesa do meio ambiente é também apontada como norma diretriz e norma objetivo (GRAU, 2003, p. 227). É assim uma resposta contrária a qualquer postura de desenvolvimento econômico fundado em bases predatórias dos recursos naturais. Delimita assim um objetivo de desenvolvimento sustentável, além de se revelar como meio de assegurar a todos uma existência digna.

Como sabidamente assinala Schoueri (2005, p. 97) constitui a defesa do meio ambiente um fértil campo para a utilização das normas tributárias indutoras. Neste caso, não se pode esquecer o que já fora apresentado ao longo da explicação aqui realizada no tratamento das externalidades. Em relação às questões ambientais, é a tributação um importante mecanismo de internalização das externalidades.

Schoueri (2005) apresenta que a indução com vistas a preservar o meio ambiente não se limita a internalização das externalidades, mas que seja possível abordar outras questões como, por exemplo, a existência de irreversibilidades. Ademais fundamental compreender que o uso das normas tributárias indutoras deve também atender ao disposto no Artigo 225 da CF/88 (Direito ao meio ambiente equilibrado).

1.6.2.6 Redução das desigualdades regionais e sociais

Em um País com dimensões continentais, onde as desigualdades regionais são abissais e com notória desigualdade de renda, não poderia o constituinte se abster de propor como princípio da ordem econômica a redução das desigualdades regionais e sociais.

A redução das desigualdades vincula-se à ordem econômica e possibilita ao gestor público desenvolver e implementar políticas públicas que visem ao alcance do princípio.

Em matéria tributária, são inúmeros os dispositivos que visam à concretização deste princípio. Dentre eles pode-se citar o Artigo 151 da CF/88 que, a despeito de vetar a instituição de tributo pela União que não seja uniforme em todo o território nacional ou que privilegie algum dos entes federados, pode ela conceder incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País.

1.6.2.7 Busca do pleno emprego

Também princípio válido com função dupla (norma diretriz e norma objetivo), a busca do pleno emprego é, segundo Eros Grau, a materialização do ideal keynesiano²⁸ do emprego pelo dos fatores de produção (GRAU, 2003, p. 229). É assim a busca pelo uso pleno da totalidade dos fatores de produção, a saber, recursos naturais (terra), capital e trabalho.

²⁸ Outras escolas econômicas também abordam a questão do pleno emprego. Na abordagem neoclássica ou marginalista, alguns pressupostos são utilizados como equilíbrio entre oferta e demanda, mercado atomizado, concorrência perfeita, etc. Tem-se a hipótese de se atingir um equilíbrio geral. Este equilíbrio geral competitivo da economia, que é caracterizado pela sua estabilidade, teria como característica central o pleno emprego de todos os fatores de produção que tenham preços de equilíbrio positivos.

Do mesmo modo que proposto anteriormente, a busca pelo pleno emprego deve obedecer aos demais princípios constitucionais. Assim, não é possível, por exemplo, que ocorra o uso dos recursos naturais de modo indiscriminado e sem observar a proteção do meio ambiente. A busca pela plena utilização da mão de obra deve atender à dignidade do trabalho e o uso do capital a função social da propriedade.

Em termos econômicos deve-se atentar para o fato de que dificilmente o pleno emprego é atingido. Existe sempre algum nível de desequilíbrio entre oferta e demanda de mão-de-obra.

Dentro da perspectiva de intervenção do Estado é fácil perceber a utilização de normas indutoras, como aquelas que diferenciam a tributação por categoria profissional ou mesmo incentivos para importação de bens de capital, oferecidos à inovação, etc.

1.6.2.8 Tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte

Este princípio decorre diretamente do princípio da livre concorrência (SCHOUERI, 2005, p. 101). Essa constatação é consequência direta da ideia de mercado atomizado, ou seja, da existência de um número significativo de empresa que concorrem livremente buscando o equilíbrio de preços. O contrário disso, seria a existência de monopólios que, salvo nas exceções, não são interessantes aos consumidores.

Interessante notar que, com este princípio, a Constituição reconhece o fato de que, na maior parte das cidades brasileiras, os pequenos empreendimentos urbanos e rurais representam uma parcela expressiva das atividades empresariais. Assim, são as micro e pequenas empresas as responsáveis por grande parte da movimentação da economia local. Sendo assim, criar condições para que a pequena e microempresa se fortaleça é fundamental para a ordem econômica na medida que estas empresas geram renda e emprego.

Neste sentido é fácil notar que são inúmeras as possibilidades de utilização de normas tributárias indutoras aplicáveis à estas empresas. Exemplo claro são os regimes diferenciados de tributação que visam desonrar o microempresário. Também é esta uma forma importante de se estimular a saída desses empresários da informalidade.

1.6.2.9 Livre exercício de qualquer atividade econômica

Mesmo que não conste como princípio, o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos que consta do parágrafo único do Artigo 170 da CF/88, pode ser considerado um desdobramento da livre iniciativa que,

por sua vez, é um desdobramento da liberdade. É o livre exercício de qualquer atividade também um reconhecimento do valor social do trabalho. Assim, deve ser considerada segundo a perspectiva dos princípios anteriores que com ele se relaciona e já descritos.

1.7 TÉCNICAS

Segundo a perspectiva de Caliendo (2013) os fins constitucionais das normas tributárias indutoras podem ser atingidos lançando-se mão de técnicas, ou seja, de “instrumentos normativos vinculados aos meios e fins constitucionais e devem, portanto, infirmar ou confirmar estes, sob pena de inconstitucionalidade” (CALIENDO, 2013, p. 175-176). Segundo o autor, são exemplos de técnicas: a utilização de alíquota progressiva, seletivas, isenções fiscais reduções de alíquota, aproveitamento de créditos fiscais, depreciação acelerada, dentre tantos outros.

Como já longamente explorado, a manipulação do instrumento técnico permitirá que se criem incentivos com vistas a induzir determinado comportamento. Ou seja, existirão instrumentos tributários os quais serão considerados na indução de determinados comportamentos, através da redução da carga fiscal ou desincentivando a conduta através da instituição de uma carga fiscal mais gravosa.

Assim, essa manipulação permitirá incentivar ou desincentivar uma ação por parte do contribuinte. Isso, sempre, orientado pelo fim constitucional almejado pelo Governo.

As técnicas possíveis são inúmeras e não se pretende aqui esgotá-las uma vez que o objetivo deste tópico se vincula à tentativa de explicitar a manipulação, através da tributação, do comportamento pelo Governo e não esmiuçá-la tecnicamente cada uma delas. Apesar disso, é preciso considerar de forma rigorosa a terminologia utilizada.

No intuito de apresentar estas técnicas é comum a utilização dos termos oneração ou desoneração tributária para considerar cada um deles como um grupo de técnicas no sentido de incrementar a tributação (oneração), que desincentivaria uma conduta ou no sentido de redução da tributação (desoneração), que incentivaria dada conduta. Porém, uma análise mais acurada dos instrumentos tributários denominados oneração e desoneração permite dizer, com um grau de certeza, que eles se referem a uma categoria específica de técnica indutora de comportamento, mas que não abrange a totalidade dessas técnicas. Por isso, além da espécie “desoneração tributária” abordar-se-á aqui a categoria “renúncia de receita” obedecendo aí o critério de definição do termo nos ditames do § 1º do Artigo 14 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal-LRF). É o texto do Artigo:

Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:

- I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;
- II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no caput, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

§ 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

§ 2º Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de que trata o caput deste artigo decorrer da condição contida no inciso II, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso.

§ 3º O disposto neste artigo não se aplica:

- I - às alterações das alíquotas dos impostos previstos nos incisos I, II, IV e V do art. 153 da Constituição, na forma do seu § 1º;
- II - ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança²⁹ (grifei).

Uma outra questão que envolve o tema e afeta diretamente o critério aqui utilizado para discriminar as técnicas de incentivo tributário para a indução de comportamento é o fato de que essas técnicas serão tratadas por termos que admitem uma conotação de diminuição da carga tributária como um todo. Isso ocorrerá uma vez que os termos jurídicos “desoneração tributária” e “renúncia de receita” evidenciam um pressuposto de uma tributação preexistente.

É importante ressaltar que, como explicitado no início do Capítulo, o Direito Tributário brasileiro foi construído sobre bases que se relacionam à limitação do poder de tributar constitucionalmente estabelecido (expostos nos Artigos 150, 151 e 152 da CF/88). Assim, é o poder de tributar uma das formas de manifestação da soberania do Estado, mas não pode ele ultrapassar os limites legais, sob pena de ser considerado confisco. Uma vez que se subtende aí uma linha tênue entre o poder e direito do Estado em criar tributos e o dever dos contribuintes em pagá-lo é bastante lógico que a tributação no País seja pautada em uma lógica subjacente de que “quem pode mais pode menos” (ou que o que está dentro do limite da legalidade para o mais, deve em tese prevalecer para o menos). Assim a tributação como pressuposto representa uma consequência direta da limitação por princípios como legalidade (Art. 150, I, CF/88), isonomia (Art. 150, II, CF/88), anterioridade (Art. 150, III, b, incluindo a nonagesimal constante

²⁹ BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Lei de Responsabilidade Fiscal.

do art. 150, III, c todos da CF/88), irretroatividade (Art. 150, III, a, CF/88), capacidade contributiva (Art. 145, § 1º, CF/88), vedação ao confisco (Art. 150, IV, CF/88), etc.

Assim é que as técnicas de indução valem a partir de um pressuposto de que existe a tributação sobre um dado bem, serviço ou renda e não o contrário. Por isso mesmo as técnicas de indução de comportamento partem do pressuposto da redução da carga tributária e não o contrário. Como já apresentado, as técnicas são a “desoneração tributária” e a “renúncia de receita”.

A desoneração tributária refere-se ao conjunto de incentivos ou regimes fiscais específicos dados para produtos ou operações, viabilizando redução da carga fiscal de produtos, operações ou um conjunto de atividades sujeitos à tributação. São exemplos de incentivos vinculados à desoneração tributária: o drawback, instituído em 1966 pelo Decreto Lei nº 37, de 21 de novembro de 1966, que, segundo a Receita Federal³⁰ consiste na suspensão ou eliminação de tributos incidentes sobre insumos importados para utilização em produto exportado e funciona como um incentivo às exportações, pois reduz os custos de produção de produtos exportáveis, tornando-os mais competitivos no mercado internacional; incentivos tributários concedidos à inovação tecnológica (dedução de valores gastos com inovação do lucro bruto), à aquisição de bens de capital nas empresas exportadoras (suspensão do PIS e da COFINS); a depreciação acelerada (exclusão do montante correspondente à depreciação do lucro líquido para a apuração do lucro real); isenção de IPI concedidas a empresas de informática situadas na Zona Franca de Manaus; etc.

Por sua vez, a “renúncia de receita” consiste nas hipóteses do disposto no § 1º do artigo 14 da LRF, a saber: a anistia, a remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado. Explica-se a seguir alguns desses instrumentos.

A anistia e a isenção são uma modalidade de exclusão do crédito tributário, conforme o disposto no Artigo 175, II, do Código Tributário Nacional - CNT (a isenção está presente no inciso I). Ambos são concedidos antes de qualquer lançamento tributário empreendido pela Fazenda Pública. Uma vez lançados os valores, não cabe mais falar nem em anistia nem em isenção. A diferença entre elas é que, em linhas gerais, enquanto na anistia há o “perdão” relativo às penalidades pecuniárias, na isenção tem-se a exclusão do crédito tributário, impedindo a incidência da norma de tributação (o perdão ocorre em relação ao tributo em si).

³⁰ RECEITA FEDERAL. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/aduaneira/regimes-e-controles-especiais/regimes-aduaneiros-especiais/drawback>. Acesso em: 1 de jul. de 2017.

Já a remissão ocorre quando os valores são lançados e o ente público opta por extinguir o crédito tributário (principal e multa). Já o subsídio é apoio ou tratamento fiscal diferenciado concedido por um ente federado geralmente para a instalação de uma indústria, fábrica, etc. Alteração de alíquota, como o próprio nome diz, refere-se à minoração da alíquota concedida a um dado produto, setor geralmente objetivando incentivar sua produção/consumo.

2 TEORIA DA TRIBUTAÇÃO E A TRIBUTAÇÃO DO ETANOL

O Capítulo anterior teve por objetivo analisar a perspectiva extrafiscal da tributação. Como amplamente discutido, a intenção foi verificar a possibilidade do manejo dos tributos segundo uma função que transcende a meramente arrecadatória, a saber, na sua função indutora, apta a transformar a realidade econômica e, portanto, vinculada ao Direito Econômico.

É perceptível, do ponto de vista pragmático, que a análise de tributo a partir da extrafiscalidade ou da sua função indutora denota um grau elevado de razoabilidade, especialmente do ponto de vista do Estado, autor das políticas públicas, cujo objetivo no manejo das técnicas seria incentivar/desincentivar um dado comportamento a partir da tributação, dado seu empenho em atingir um fim determinado, seja ele o desenvolvimento regional, o aumento de consumo de um bem, reduzir a poluição, etc.

Apesar desta instrumentalização indicar que é possível usar a tributação como forma de induzir o atingimento de determinados fins do Estado, por outro lado, é também muito importante compreender qual seria o comportamento dos indivíduos afetados pela modificação da tributação imposta pelo Estado. A grande questão reside, por isso, em unir os dois elos da cadeia: se, em teoria o Estado pode valer-se da tributação na função indutora, será que, ao utilizá-las, estariam os agentes econômicos impactados por ela aptos a efetivamente se comportar da maneira pretendida?

É por isso relevante o estudo do comportamento do sujeito passivo da obrigação tributária. Esta perspectiva é basilar na medida em que somente a partir da compreensão da repercussão econômica do tributo – ou, pelo menos, sua possibilidade – é possível especular a respeito da efetividade da adoção de uma política pública de estímulo ao consumo do etanol.

Ao fim e ao cabo, as perguntas cujas respostas se almejam com esta análise são: quais seriam os possíveis efeitos da adoção de política tributária indutora (que, na perspectiva do Capítulo anterior se revela plausível e possível) sobre a produção/consumo do etanol? Dada a tributação existente hoje sobre etanol, qual a repercussão econômica da adoção de uma política tributária indutora? Como se dão os efeitos da implementação dessa política tributária? Caso a política não atue beneficiamente para todos os consumidores, mas ainda assim atinja fins desejados (como redução da poluição), ela é válida?

Somente com uma compreensão global dos possíveis efeitos de uma tributação, da sua estrutura e participação na formação de preços pode-se compreender quais são os resultados da adoção dessas políticas a fim de se concluir pela sua viabilidade e utilidade no setor do etanol.

Neste sentido, o presente Capítulo se desenvolverá de modo que, antes mesmo de tratar da tributação do etanol em si – a composição do preço em relação aos tributos incidentes –, também será abordada a questão da repercussão do encargo econômico, ou seja, dos aspectos relativos à tributação direta e indireta, as características dos tributos incidentes sobre o etanol bem como a representatividade desses tributos nos preços dos combustíveis.

2.1 TRIBUTAÇÃO DIRETA E INDIRETA NO DIREITO TRIBUTÁRIO

É comum a doutrina brasileira e estrangeira elencar inúmeras formas de se classificar os tributos. Existe classificação quanto ao tipo de tributo, quanto à sua natureza adjacente, quanto ao critério de competência para instituí-lo, etc.³¹. Entre essas formas, duas são importantes para este estudo. A primeira, já tratada no Capítulo anterior, se aplica à tributação em geral e é por isso bastante ampla, dada a possibilidade de criar incentivos/desincentivar determinados comportamentos: trata-se da extrafiscalidade ou função indutora. A segunda será estudada neste item e é aqui considerada por se referir especificamente aos tributos incidentes sobre consumo etanol, impactando o consumo pelo fenômeno denominado repercussão econômica: trata-se da subdivisão em tributos em direto e indireto, critérios cuja relevância para o estudo decorrem da instrumentalização da análise da repercussão econômica.

Como será visto a seguir, esta divisão, contudo, será utilizada seguindo os critérios econômicos e não necessariamente jurídicos já que, para a doutrina pátria, são tecidas inúmeras críticas à essa classificação e seu uso no Direito Tributário.

Partido da perspectiva jurídica, são considerados diretos os tributos cujos encargos não são repassados a terceiros, de modo que o sujeito passivo³² da obrigação tributária é a mesma

³¹ No Brasil, as classificações mais comuns são: i) a classificação já explicitada no Capítulo anterior, que considera as funções fiscal, extrafiscal e parafiscal; ii) quanto à espécie: classificação em impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório e contribuições especiais; iii) quanto à competência, ou seja, aptidão outorgada pela CF/88 para instituir tributos haveria os impostos federais (quando a competência for da União), estaduais (Estados) e municipais (se pertencem aos Municípios); iv) quanto à vinculação a uma atividade estatal ou a o produto da arrecadação: seriam vinculados se ligados a uma atividade estatal ou cuja arrecadação seja destinada a uma finalidade e não vinculados quando o fato gerador for uma atividade do contribuinte ou o valor arrecadado não precisa ser aplicado a nenhuma finalidade estabelecida; v) Quanto aos aspectos objetivos ou subjetivos da hipótese de incidência existindo assim os relacionados a uma coisa ou objeto reais (p. ex. IPTU, IPVA) e os vinculados a aspectos pessoais e subjetivos do contribuinte, tal como sua renda é considerado tributo pessoal; vi) quanto à possibilidade de repercussão do encargo econômico os tributos podem ser diretos (encargos não são repassados a terceiros) ou indiretos (encargos são repassados).

³² Vale lembrar que, conforme preceitua o artigo 119 do Código Tributário Nacional (CTN), o sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento (lembrando que aqui neste texto não se pretende discorrer a respeito de divergências doutrinárias relativas à interpretação do artigo). Ou seja, é o credor, aquele que integra o polo ativo da relação jurídica tributária. Ele possui o direito de exigir a obrigação tributária imposta ao sujeito passivo, que, por sua vez, é aquele que deve pagar o tributo, podendo ser contribuinte ou responsável. É contribuinte o devedor direto que tem relação

pessoa que paga efetivamente o tributo. Já os tributos indiretos são aqueles em que o sujeito passivo da obrigação não coincide com o sujeito que efetivamente suporta o ônus econômico do tributo. Este é o caso dos tributos incidentes sobre o consumo dos combustíveis, a saber, Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS), Programa de Integração Social (PIS), Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) e Imposto de Importação (II). Nestes tributos (indiretos), o sujeito passivo é o comerciante, mas quem paga efetivamente o tributo é o consumidor final, pois o valor relativo a este imposto é repassado ao consumidor juntamente com o preço da mercadoria/serviço.

Para compreender um pouco mais a distinção, na tributação direta, o chamado contribuinte de fato, ou seja, aquele que arca com o ônus econômico do tributo, é uma figura coincidente à do contribuinte de direito, ou seja, aquele que tem a obrigação legal de cumprir a obrigação tributária. Isso ocorre, por exemplo, em tributos como os incidentes sobre a renda que é cobrado diretamente sobre esta. Assim, não há a chamada repercussão econômica, pois, quem paga o tributo é o sujeito passivo da obrigação tributária.

Na tributação indireta, ocorre o distanciamento entre aquele que deve cumprir a obrigação tributária, o contribuinte de direito, e aquele que efetivamente arcará com o ônus econômico do tributo. Neste caso, o contribuinte legal pode regularmente transferir a carga fiscal respectiva, através do lançamento em documento fiscal. Neste documento, é lançado o valor do tributo cobrando-o do contribuinte de fato que, no caso, a última pessoa na cadeia (consumidor), que suporta a totalidade da carga fiscal. O contribuinte de fato pode, assim, transferir ao contribuinte de direito a carga fiscal cabendo àquele a obrigação de repassar aos cofres públicos os montantes tributários que oneraram o contribuinte de fato. A esse fenômeno se dá o nome de repercussão econômica.

Como apontado, na doutrina jurídica, a classificação costuma ser objeto de inúmeras críticas – assim como também ocorre com a função extrafiscal dos tributos. Por isso, no direito brasileiro, não é incomum o tratamento da classificação entre tributos diretos e indiretos como não jurídica, não técnica, de pouca sustentação científica, etc.

Desta feita, para Becker (2002, p. 540) a classificação representa verdadeira ignorância. Seria esta classificação ingênua e superficial, especialmente por se fundamentar no fenômeno da repercussão econômica. Isso porque, no seu entendimento, todos os tributos repercutem e tal repercussão sequer é mensurável, dada a quantidade de fatores envolvidos. Como já

pessoal e direta com o fato gerador (art. 121, I, CTN) e responsável o devedor indireto que, embora não sendo contribuinte, deve responder pela obrigação tributária, por força de lei (art. 121, II, CTN).

apresentado no Capítulo anterior, não seria de se esperar posicionamento diverso por parte desse autor, dada sua postura de sujeitar a regra tributária aos moldes da Teoria Pura do Direito de Hans Kelsen.

É interessante observar que a posição adotada por Becker é quase unânime na doutrina jurídica nacional. Também neste sentido se posicionam autores de relevo como Gilberto de Ulhôa Canto, Rubens Gomes de Sousa, Geraldo Ataliba, Ives Gandra Martins e Brandão Machado.

Geraldo Ataliba (2002, p. 143) afirma ser ela uma "classificação que nada tem de jurídica; seu critério é puramente econômico. Foi elaborada pela ciência das finanças, a partir da observação do fenômeno econômico da translação ou repercussão dos tributos".

Hugo de Brito Machado (2007) faz a seguinte crítica à classificação:

A classificação dos tributos em diretos e indiretos não tem, pelo menos do ponto de vista jurídico, nenhum valor científico. É que não existe critério capaz de determinar quando um tributo tem o ônus transferido a terceiro, e quando é o mesmo suportado pelo próprio contribuinte. O imposto de renda, por exemplo, é classificado como imposto direto; entretanto, sabe que nem sempre o seu ônus é suportado pelo contribuinte. O mesmo acontece com o IPTU, que em se tratando de imóvel alugado é quase sempre transferido para o inquilino (MACHADO, 2007, p. 195)

De forma mais comedida, tem-se Baleeiro (1997) que pondera que esta classificação não é mais ou menos imperfeita do que as muitas outras existentes. Já Ricardo Lobo Torres (1983) critica a postura de Becker afirmando que se a repercussão econômica é um fenômeno real financeiro, então não se poderia ignorá-lo.

Uma análise minuciosa das críticas da doutrina jurídica direcionadas à classificação nos conduzem ao entendimento que tais questionamentos ocorrem, principalmente, porque a distinção entre tributos diretos e indiretos é originariamente feita baseando-se em critérios econômicos e não necessariamente jurídicos, o que supostamente dificultaria sua utilização como técnica jurídica.

Essas críticas são, até certo ponto, bastante plausíveis. Isso porque, para o Direito, a distinção entre a tributação direta e indireta foi muitas vezes construída (ou houve uma tentativa de fazê-lo) sobre as bases da técnica de análise de tributo visando à solução de temas bastante controversos como a questão da repetição de indébito tributário e a da cumulatividade³³.

³³ No caso da repetição de indébito ou da restituição de tributo pago indevidamente é comum se questionar, por exemplo, quem teria legitimidade para solicitar tal restituição quando a tributação é indireta. No que tange à cumulatividade o que se discute é se seriam os tributos indiretos não cumulativos e se/quando isso ocorreria. Estas discussões são bastante complexas e não cabem aqui serem examinadas por fugirem ao objeto do trabalho.

Segundo aponta Moreira (2011, p. 14) em sua Tese de Doutorado, foram inúmeras as tentativas se estabelecer critérios tanto jurídicos quanto econômicos para se classificar os tributos em diretos e indiretos. Ao analisar as teorias jurídicas, Moreira aponta os seguintes critérios: a do rol nominativo, a do lançamento e a da natureza do fato tributável. A seguir, esclareceremos cada uma delas.

Segundo o autor, a Teoria do Rol Nominativo (também intitulado critério administrativo ou geral) teve sua origem na Itália do século XIX. Para este critério os tributos diretos seriam aqueles cobrados com base em um rol público de dados do contribuinte e respectivos bens tributáveis. Assim, no momento da tributação, a autoridade oficiaria aos contribuintes cadastrados (isso ainda ocorre, por exemplo, com imposto sobre propriedade territorial urbana). Por sua vez, os tributos indiretos seriam aqueles cobrados tendo como referência não o rol de dados, mas quando verificada, pelo contribuinte, de determinadas práticas tributadas como prestação de serviço, compra e venda de mercadoria, etc. Segundo o autor, este critério caiu em desuso pois, atualmente, quase todos os tributos são sujeitos ao lançamento por “homologação”, sem a interferência do Estado, ação que afetaria natureza do tributo como direto ou indireto, já que este critério leva em conta o tipo de cobrança, e não a natureza do tributo.

Segundo o critério do lançamento, diretos seriam os tributos cujo lançamento³⁴ é mandatório, ou seja, essencial para que ocorra o pagamento do tributo. Já os tributos indiretos seriam aqueles em que o lançamento é dispensado, ou seja, seriam os incidentes sobre atos e negócios jurídicos (renda, consumo) e pagos pelo contribuinte sem que antes a autoridade tributária informe a natureza e exija seu pagamento. Este critério também não prosperou por existirem inúmeros tributos diretos que não exigem lançamento e outros indiretos que necessitam do lançamento.

Finalmente, o autor apresenta a Teoria do Fato Tributável que segundo ele, embora tenha surgido na metade do século XIX, ainda hoje é aplicada em muitos sistemas tributários. Moreira afirma que esta teoria foi criada pelo economista inglês Alfred de Foville e, segundo ela, os impostos diretos gravariam fenômenos permanentes no tempo como a propriedade de um imóvel, ou de fatos perenes que tendem a se perpetuar, como a renda do trabalho. Já a tributação indireta afetaria fatos instantâneos que podem ser considerados isoladamente como serviços, circulação de bens, etc. Apesar de ter sido bastante difundida e aceita no mundo

³⁴ Apenas a título de esclarecimento, deve-se frisar que o lançamento consiste em um procedimento administrativo cujo objetivo é cumprir a finalidade de verificar a ocorrência do fato gerador e a matéria tributável, a definir o montante e identificar o sujeito passivo.

inteiro, esta teoria não ganhou adeptos no Brasil. Segundo o autor, aqui o critério adotado foi o da repercussão positivado na lei como elemento diferenciador da tributação direta e indireta.

O critério brasileiro considerado pelo autor faz referência ao que passou a existir a partir do Artigo 166 do CTN, que afirma que a restituição de tributos nos quais ocorre a transferência de encargos financeiros (tributos indiretos?) somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la. Assim, seriam os tributos a que faz referência ao Artigo 166 apenas os indiretos? A classificação inserta no ordenamento jurídico pelo CTN parte da possibilidade da repetição de indébito tributário, assunto que ainda rende muita discussão na doutrina brasileira.

Outra discussão doutrinária gira em torno da cumulatividade, já que a doutrina brasileira costuma apresentar como característica dos tributos indiretos a não cumulatividade. Esta atribuição é também bastante questionada. Contudo, assim como no caso da restituição a questão da cumulatividade não será analisada já que os temas fogem ao escopo dessa dissertação.

Já os critérios econômicos abordados pelo autor são: a teoria fisiocrática da repercussão econômica, a teoria da contabilidade nacional e a teoria da capacidade contributiva.

Segundo o autor, pelo primeiro critério o tributo indireto seria aquele que repercute economicamente (basicamente aqui repercutir significa repassar o ônus do tributo) e o tributo direto não admitiria tal repasse. Segundo ele, essa teoria teria sido superada pelo fato de que praticamente todos os tributos repercutem economicamente, já que de um ou de outro modo são repassados seja através do aumento no custo de produção (como ocorre com o valor do imposto de renda que é repassado a quem consome um serviço) ou mesmo pelo pagamento do valor do tributo embutido no preço de uma mercadoria, por exemplo.

O segundo critério, o da contabilidade nacional, apregoaria que os “impostos indiretos agregam-se (*sic*) aos preços das mercadorias e serviços, ao passo que os diretos representam custos suportados pelos próprios agentes econômicos” (MOREIRA, 2011, p. 15). Este critério é apontado pelo autor como falho pelos mesmos motivos do anterior.

O terceiro critério, o da capacidade contributiva, aponta como direto tributo que atinge manifestações imediatas da capacidade contributiva do cidadão (por exemplo renda). Já os indiretos atingem manifestações mediadas (compra de mercadorias e serviços, por exemplo).

É muito interessante observar que as análises feitas por Moreira (2011), mesmo em relação ao que denomina critério econômico, são criticadas sempre da perspectiva de um jurista, dado que não tais classificações atingem um resultado prático e claro de justificação da classificação em tributo direto ou indireto. Por exemplo, a crítica feita ao critério da capacidade

contributiva é o de que ele “peca por não se pautar em regras jurídicas, mas sim em premissas econômicas” (MOREIRA, 2011, p.19).

Aqui, há também que se considerar o que fora abordado no Capítulo anterior em relação à predominância, no Direito Tributário Brasileiro, do princípio da tipicidade fechada. Mais uma vez, a forma como se construiu o pensamento doutrinário do Direito Tributário brasileiro levou a uma segmentação e especialização da disciplina, afastando-a ainda mais de outras disciplinas, especialmente da economia. Assim, reiteradamente, a análise e a interpretação de alguns princípios, normas ou até mesmo modos de se classificar aspectos do Direito Tributário são sempre mal vistas pelos tributaristas, até mesmo pela dificuldade que se tem em criar padrões para os critérios de análise. Não se pode esquecer que fatos econômicos estão sempre em mutação, o que dificultaria muito o trabalho dos tributaristas se a análise econômica fosse incorporada ao Direito Tributário.

Em tempo, contudo, é preciso esclarecer que não se defende neste texto a inobservância e importância da técnica jurídica para o Direito, tampouco é colocado em questão o caráter democrático ou a legitimidade da norma jurídica. Os questionamentos feitos aqui são fundamentalmente realizados sobre os critérios doutrinários eleitos para regerem o Direito Tributário.

O problema que se aponta em relação à formação doutrinária referente aos aspectos aqui abordados é que se elege majoritariamente um posicionamento com exacerbado apego à coerência interna da ordem jurídica. Assim, a importância atribuída à adequação legal das normas e de sua “interpretação” muitas vezes passa ao largo da realidade econômica e, não muito raramente, escapam ao objetivo precípua de atender à algumas demandas da sociedade como o ambiente em que se praticam as relações comerciais que, por sua vez, é altamente mutável. É por isso que o questionamento ora feito é que, especialmente neste estudo, o resultado mais imediato do Direito como técnica baseado em uma Teoria Pura é um esvaziamento do discurso jurídico, que se apresenta à sociedade cada vez mais distante da realidade cotidiana dos indivíduos que a sustenta.

Retornando às análises relacionadas às classificações entre tributos diretos e indiretos, por mais que o atualmente estudado dentro da doutrina jurídica brasileira – ou ao menos a forma como ela é abordada – tenha pouca aplicação a este estudo, o fenômeno da “repercussão econômica” é para este trabalho fundamental. Além disso, a forma como a economia aborda aspectos ligados ao que considera tributo direto e indireto também é aqui muito relevante.

2.2 TRIBUTAÇÃO DIRETA E INDIRETA NA ECONOMIA E A QUESTÃO DA TRANSFERÊNCIA

O Capítulo anterior objetivava analisar a possibilidade jurídica e econômica de se implementar políticas públicas visando ao desenvolvimento setorial de uma atividade econômica – no caso a produção/consumo do etanol. Isso foi feito delineando-se uma teoria através do qual o tributo possa ser utilizado como veículo da implementação dessa política.

Nesse momento, de início, o que se pretende estudar é qual seria o resultado esperado da implementação dessas políticas. Se por um lado existe o governo atuando gerando incentivos através de sua política tributária, por outro lado é preciso saber quem de fato é atingido pela tributação e como essa interferência ocorre. Essa análise pode ser feita através do estudo da incidência econômica tributária, ou seja, da repercussão econômica dos tributos.

Como apresentado no item anterior, a tentativa de responder à pergunta de qual seria a repercussão econômica das políticas tributárias percorreu o caminho do que o direito costuma estudar como tributos diretos e indiretos. Porém, como visto, essa análise fica restrita a alcançar respostas voltadas para a instrumentalização do Direito Tributário, ou seja, as formas de encontrar soluções para questões como a do indébito tributário e cumulatividade, por exemplo. Mas a técnica jurídica, além de avessa a compreender o impacto econômico da política tributário, entende majoritariamente que isso não deve ser uma preocupação da disciplina.

Como já discutido, a Teoria do Direito, ao menos para este trabalho, não apresentou respostas significativas à questão. Contudo, persistir na resposta implica, nesse caso,ressaltar que não basta apenas a viabilidade da implementação de políticas tributárias voltadas para o estímulo à produção/consumo de etanol. É importante ainda saber se essas políticas apresentam resultados e como isso é possível.

A análise econômica da incidência, por outro lado, quer saber quem, de fato, é atingido pela tributação. Ou melhor: “quem paga a conta”. Sua importância, em termos de política econômica, é evidente: uma vez reconhecidos os efeitos alocativos da tributação, importa ao formulador da política tributária conhecer os efeitos da legislação proposta (SCOUERI, 2012, p. 48).

Muitas vezes o Direito Tributário acaba se rendendo – talvez por necessidade – ao apego a conceitos fechados. Contudo, extrapolar esse tipo de análise é um “mal necessário” já que, especialmente no caso brasileiro, o desenho de políticas públicas depende de leis e estas precisam ser propostas pensando e prevendo suas consequências últimas e práticas. É por isso que aqui se recorrerá ao uso de teoria econômica como meio de se repensar o desenho da tributação do etanol.

Para a economia, a conceituação de tributação direta e indireta modificou-se de modo expressivo ao longo do século XX e sua caracterização de deixou de se vincular ao elemento “quem paga a conta” final, ou quem arca com o custo final.

Como apontam Cremer, Pestieau e Rochet (2001, p. 782) a escolha entre realizar tributação direta e indireta talvez seja uma das mais antigas questões no estudo das finanças públicas. Estes autores apontam que a maior parte do debate a respeito do tema foi marcado inicialmente justamente pela dificuldade de se definir tributação direta e indireta. Os autores, baseados em Due e Friedlander (1973) informam que a distinção era muitas vezes baseada na noção de transferência da carga tributária.

Neste sentido, não é difícil perceber que a definição se mostrou insatisfatória na medida em que, ao fim e ao cabo, tanto o tributo considerado direto quanto o indireto poderia ser transferido a terceiros que não o responsável legalmente pelo seu pagamento.

Foi assim que surgiram outras abordagens. Entre elas, os autores apontam que a considerada mais satisfatória foi a proposta por Atkinson³⁵ no final dos anos 1970. Argumentam que o aspecto essencial da definição entre tributo direto e indireto seria o fato de que os tributos diretos se relacionam às características particulares do contribuinte, enquanto que os tributos indiretos são cobrados nas transações independentemente da circunstância e característica do comprador e vendedor.

É interessante notar que, mesmo não sendo satisfatória, a distinção entre impostos diretos e indiretos relacionada à questão da transferência da carga tributária é ainda muito comum na literatura econômica. Apesar de questionada, um fato chama a atenção nesta definição: ela pode não parecer a melhor, mas é muito útil porque destaca a questão da transferência tributária.

Assim, na análise aqui realizada, apesar da escolha da doutrina jurídica em classificar tributos diretos e indiretos e relacioná-los à noção de transferência de encargos, o aspecto que protagonizará a discussão a partir de agora não diz respeito à classificação da tributação (direto vs indireto), mas sim o modo como a transferência ocorre e os fatores que afetam essa transferência.

Não é que aqui se queira ignorar o fato de persistir as discussões relativas à qualidade da tributação, ou seja, se é a direta “melhor” ou “pior” que a indireta. Reconhece-se o consenso prevalente nesse tipo de discussão. Sem dúvida, qualquer que seja o critério adotado para os

³⁵ Seguindo o proposto por ATKINSON em 1977 no seu texto “Optimal taxation and the direct versus indirect tax controversy” (*Canadian Journal of Economics*, 10, 590—606).

tributos incidentes sobre o etanol aqui estudados, eles sempre serão considerados tributos indiretos para a doutrina pátria.

Apesar disso, como o objetivo é analisar os incentivos dados à produção/consumo de etanol é importante entender, acima de tudo, quais os efeitos da política tributária, bem como a transferência da carga tributária ocorre para que, por fim, ainda que teoricamente se possa dimensionar a qualidade da política pública do estímulo ao consumo do etanol via alteração da tributação.

2.2.1 SISTEMAS TRIBUTÁRIOS E EFICIÊNCIA ECONÔMICA

Mankiw (2002, p. 226), assim como inúmeros teóricos que estudam os impactos vinculados à tributação, aponta dois efeitos sobre os indivíduos e empresas que devem ser considerados quando o governo adota uma política tributária. São eles: o peso morto, que ocorre quando os impostos distorcem as decisões tomadas pelos indivíduos; e, os custos dela decorrentes, ou seja, os encargos administrativos, contábeis, etc. que são suportados pelos contribuintes e decorrem da tributação.

O peso morto pode ser definido simplificadamente como as perdas para compradores e vendedores geradas pela introdução de um imposto (Mankiw, 2002, p. 151). Segundo a teoria, as perdas geradas para compradores e vendedores resultantes da instituição de um tributo superariam a receita auferida pelo governo. Intuitivamente, o que se tem é que os tributos impedem que compradores e vendedores obtenham ganhos de comércio³⁶. Esse é o peso morto tendo em consideração os benefícios aferidos pelo comprador e pelo vendedor. O benefício obtido pelos compradores em um mercado é medido pelo excedente do consumidor que, em termos genéricos, pode ser definido como a quantia que os consumidores estão dispostos a

³⁶ Para ficar mais claro, um exemplo interessante é dado por Mankiw (2002, p. 151): “Para concluirmos por que os impostos resultam em peso morto, vamos considerar um exemplo. Imagine que Joe limpe a casa de Jane a cada semana por \$ 100. O custo de oportunidade do tempo de Joe é de \$ 80 e o valor de uma casa limpa para Jane é de \$ 120. Portanto, cada um dos dois recebe um benefício de \$ 20 pela transação. O excedente total de \$ 40 mede os ganhos de comércio dessa determinada transação. Suponhamos agora que o governo imponha um imposto de 50 para os prestadores de serviços de limpeza. Agora, não há preço que Jane possa pagar a Joe que os deixe em melhor situação após o pagamento do imposto. O máximo que ela está disposta a pagar é \$ 120, mas isso deixaria Joe com apenas \$ 70 após pagar o imposto, menos do que os \$ 80 de seu custo de oportunidade. Entretanto, para que Joe recebesse seu custo de oportunidade de \$ 80, Jane teria de pagar \$ 130, o que está acima do valor de \$ 120 que ela atribui a uma casa limpa. Com isso, Jane e Joe cancelam seu negócio. Joe fica sem a renda e Jane tem de se acostumar a viver em uma casa suja. O imposto piorou situação dos dois num total de \$ 40, uma vez que eles perderam essa quantidade de imposto a excedente. Ao mesmo tempo, o governo não consegue coletar nenhuma receita deles porque negócio foi cancelado. Os \$ 40 são um peso morto: uma perda para os compradores e vendedores em um não é compensado por um aumento da receita do governo. Com base nesse exemplo, podemos perceber a fonte do peso morto: os impostos causam peso morto porque impedem que os compradores e vendedores obtenham alguns dos ganhos de comércio”.

pagar por um bem menos o que eles efetivamente pagam. Por sua vez, o benefício obtido pelos vendedores pode ser medido pelo excedente do produto ou a quantia recebida pela venda do bem menos o seu custo. Também deve ser considerado que o governo pode utilizar a receita tributária para aumentar o bem-estar da população. Logo, a receita tributária pode ser usada para medir o benefício que a população obtém do tributo. Assim, o que a teoria econômica afirma é que as perdas do consumidor e produtor superam os benefícios de bem-estar que o governo pode introduzir na população com a arrecadação do tributo.

Já os custos associados ao pagamento de tributos são bastante claros de se perceber. Basicamente, eles se referem aos gastos - sejam eles financeiros, relacionados ao tempo ou mesmo o inconveniente - que se tem para declarar o pagamento de tributos, compreender o sistema tributário para que não incorra em erros na declaração das obrigações principais ou mesmo acessórias, além da guarda dos registros fiscais e também os gastos que o governo incorre na fiscalização da tributação. Nesses custos também podem se incluir aqueles incorridos com o planejamento tributário³⁷.

Como apontado por Mankiw (2002, p. 230), os recursos utilizados na aplicação da legislação tributária são um peso morto uma vez que, a despeito de o governo arrecadar o montante referente aos tributos os consumidores e produtores, além do valor despendido com a tributação, ainda arca com o ônus do tempo e dinheiro gastos em documentação e cálculos.

³⁷ Neste aspecto, apresenta Mankiw (2002, p 230) uma situação semelhante que ocorre nos Estados Unidos onde o planejamento tributário é chamado de “fuga legal de impostos”: “Muitos contribuintes - principalmente os que pagam alíquotas mais elevadas - contratam advogados tributaristas e contadores para ajudar a lidar com os impostos. Esses especialistas na complexa legislação tributária preenchem os formulários para seus clientes e ajudam a organizar seus negócios de maneira a reduzir o montante devido em impostos. Esse comportamento é legal e chama-se fuga legal de impostos que difere da evasão fiscal, que é ilegal. Os críticos de nosso sistema tributário dizem que esses especialistas ajudam seus clientes a evitar impostos abusando de algumas das detalhadas cláusulas do código tributário, por vezes chamadas "brechas". Às vezes, as brechas são erros do Congresso: decorrem de ambiguidades ou omissões da legislação. Mais frequentemente, ocorrem porque o Congresso decide dar tratamento especial a tipos específicos de comportamento. Por exemplo, o código tributário federal dos Estados Unidos dá tratamento preferencial aos investidores em bônus municipais porque o Congresso queria facilitar a tomada de empréstimos por parte dos governos estaduais e municipais. Em certa medida, essa provisão beneficia Estados e municípios; em certa medida, beneficia os contribuintes de alta renda. A maioria das brechas é bem conhecida no Congresso pelos responsáveis pela política tributária, mas o que pode parecer uma brecha para um contribuinte pode representar uma dedução justificável para outro. Os recursos destinados à aplicação da legislação tributária são um tipo de peso morto. O governo só arrecada o montante de impostos pagos. Por sua vez, um contribuinte perde não só esse montante, mas também o tempo e o dinheiro gastos em documentação e cálculos, além de evitar impostos. O ônus administrativo do sistema tributário poderia ser reduzido com uma simplificação da legislação tributária, a qual, entretanto, é politicamente difícil. Muitas pessoas estão dispostas a simplificar o código tributário eliminando as brechas que beneficiam outras pessoas, mas poucas estão dispostas a eliminar as brechas que as favorecem. No fim das contas, a complexidade da legislação tributária resulta do processo político à medida que diferentes contribuintes, com seus próprios interesses, fazem lobby em causa própria”.

Estes efeitos devem sempre ser considerados pelos formuladores de política pública que, ao escolher uma entre as muitas opções existentes de política tributária, devem sempre analisar os impactos dessa política relacionando-os a dois objetivos: eficiência e equidade.

Apenas de modo breve e visando a elucidar a questão é válido analisar que o dilema eficiência equidade é um problema clássico da teoria da tributação. De modo simples, a questão gira em torno da discussão de que nem toda solução de mercado (equilíbrio de mercado) é necessariamente justa e socialmente aceitável. Ou seja, comprehende-se que o mercado pode levar a um equilíbrio que implique uma distribuição da renda injusta e, por isso, motiva a interferência do governo no processo de mercado para transferir renda aos mais pobres. Isso também pode ser motivado pela defesa do meio ambiente ou do atingimento de qualquer outro princípio da ordem econômica. Por outro lado, a intervenção do governo no processo de mercado visando a qualquer um dos princípios necessita de receitas para sua viabilidade. Assim, para propor essa ação principiológica, o governo recorre à maior tributação que, por sua vez, podem causar distorções na economia que implicariam decisões sub-ótimas dos agentes econômicos e uma alocação ineficiente dos recursos. Ou seja: a interferência, ainda que justa, poderia levar a uma perda de eficiência do mercado.

Uma vez ventiladas as questões da relação eficiência e equidade, dois aspectos da tributação indutora precisam ser estudados com mais detalhes. O primeiro é a perspectiva de que, a apesar de toda a discussão acerca da eficiência da tributação – pois gera peso morto –, em situações de tributos ambientais, um tributo pode não ser eficiente do ponto de vista da produção, mas pode ser eficiente do ponto de vista social. O segundo refere-se ao modo de implementação da tributação, qual o impacto da incidência, quais os resultados de uma tributação direta e indireta, qual o impacto da tributação considerada a estrutura do mercado sobre a qual ele recai.

2.2.2 GANHOS ECONÔMICOS E GANHOS AMBIENTAIS

A despeito de toda discussão de que a tributação gera um peso morto, no caso específico da tributação ambiental – e que, portanto, almeja internalizar uma externalidade negativa – o que se observa é que sua aplicação é defensável, já que o ponto de equilíbrio da produção deixaria de ser o ótimo privado para ser o ótimo social. Assim, com o imposto, o nível de produção seria eficiente do ponto de vista da sociedade, mas não do ponto de vista do produtor.

A partir da década de 1980 a implementação de tributos ambientais com o objetivo de internalizar externalidades negativas decorrentes do impacto do crescimento econômico sobre

o meio ambiente passou a ser muito discutido na Europa, especialmente em países como Dinamarca, Suécia, Finlândia e Países Baixos. A reforma fiscal verde (RFV ou *Green Tax Reform*) surgiu da compreensão de que instrumentos fiscais poderiam ser importantes ferramentas na proteção do meio ambiente. Os tributos seriam um meio adequado para eliminar ineficiências do mercado ao internalizar externalidades, ao mesmo tempo em que seria uma prática com baixo custo de transação (processos, regras, etc.) e fáceis de implementar³⁸.

Essa reforma fiscal verde passou a ser suportada pela teoria do duplo dividendo. Segundo essa teoria, a tributação com o intuito de internalizar as externalidades, além de gerar benefícios ambientais por desestimular práticas poluentes, seria também uma forma de os Governos manterem a arrecadação reduzindo a tributação sobre o capital e o trabalho. Ou seja: tratar-se ia de uma forma de tributar menos o capital e o trabalho estimulando a produção e a renda e reduzindo a realização de práticas poluentes (ROBAIANA e ROSETA-PALM , 2004).

Não obstante a importância conferida à essa política fiscal é fato que a teoria que suporta a RFV acabou senso alvo de duras críticas, especialmente dos estudiosos que consideram que a instituição de novos tributos gera distorções que interferem no funcionamento eficiente dos mercados. Assim, existe na literatura autores que apontam que tributos ambientais, assim como os demais, reduzem capacidade de consumo dos trabalhadores. Já outros avaliam existir uma interação negativa entre impostos em geral e os sobre poluição, além dos que consideram que impostos ambientais penalizariam empresas produtivas que dependem de fatores ambientais para sua produção (ROBAIANA e ROSETA-PALM , 2004 p. 6-7).

Contudo, partindo-se de uma perspectiva de que os Estados necessitam dos tributos para se financiarem é bastante relevante considerar a possibilidade de instituí-los segundo um critério que onere de forma reduzida os meios de produção e que permitam um desenvolvimento econômico sustentável, afinal não se pode impedir o crescimento econômico, mas pode-se exigir ao menos que ele ocorra de forma sustentada.

Assim, dois aspectos relacionados à tributação verde são muito relevantes para este estudo. O primeiro deles é que a Reforma Fiscal Verde acaba distinguindo a riqueza privada e a riqueza pública. A primeira é criada pelo trabalho privado social ou coletivo e a segunda se relaciona pelo que é fornecido pela natureza. Nesse sentido o que se tem é que, mais uma vez, o governo, ao adotar suas políticas públicas tributárias indutoras, avalie os fins do Estado – assim como disposto no texto Constitucional – no intuito de estimular a riqueza privada ao mesmo tempo em que protege a riqueza pública.

³⁸ OECD. Environmental tax and green tax reform. Oslo, 30-31 August 1999. Background paper. Disponível em: <https://www.oecd.org/sd-roundtable/papersandpublications/39372634.pdf>. Acesso em: 10 ou. 2017.

Em segundo lugar, essa reforma dá sobretudo ênfase à capacidade incentivadora do governo no intuito de implementar políticas públicas e de modo inerente às finanças públicas. Assim, o que se vê é uma afirmação da capacidade incentivadora inerente à política das finanças públicas, de modo que tributos não somente incrementam a receita necessária para financiar os gastos públicos, como também refletem o sistema global dos valores pelos quais se regem uma determinada sociedade, incentivando-as ou desincentivando-as segundo sua política. Ou seja, as políticas tributárias indutoras estão inseridas num novo contexto do Estado que, por sua vez, deve novamente atender os fins constitucionais delimitados no Capítulo anterior.

2.2.3 TRANSFERÊNCIA TRIBUTÁRIA, INCIDÊNCIA FISCAL E IMPACTO (*TAX SHIFTING, TAX INCIDENCE E IMPACT*)

Antes de avançar para o estudo dos efeitos finais da tributação, alguns conceitos iniciais devem ser apresentados. Eles são basilares para a compreensão dos resultados econômicos da tributação que, ao serem conhecidos e estudados, permitem esboçar uma estratégia mais objetiva para a instrumentalização de políticas públicas via tributação ou, ainda, fornecem instrumental para conhecer se a política tributária adotada de fato atende aos objetivos traçados pelo governo.

É bastante comum que os governos, ao delinear sua política tributária, se preocupem com a busca da chamada justiça fiscal, ou seja, busquem garantir de algum modo a justiça na tributação. No tocante a este aspecto, os temas comumente abordados são isonomia, capacidade contributiva, progressividade dos tributos, etc.

Contudo, em termos práticos, a dificuldade se encontra em saber, em última instância, sobre quem recai a carga tributária ou a quem compete de fato pagar o tributo. Sem esse conhecimento, não é possível atingir o objetivo da justiça fiscal. O dilema relacionado à questão é muito simples: de que adianta pensar um sistema tributário planejado para atingir a equidade se, no final, quem arca com os custos são os mais pobres? Ou ainda: de que adianta reduzir um tributo para estimular o consumo de um dado bem ou serviço se essa redução não chega ao consumidor?

Como aponta Stiglitz (2000, p. 483), o estudo da incidência da tributação é um dos temas mais importantes e difíceis da economia do setor público. Isso ocorre especialmente porque a busca por objetivos como a justiça tributária não depende apenas sobre quem o tributo é imposto, mas também de quem finalmente paga por ele. Além disso, ao mesmo tempo em que

dois tributos diferentes impostos sobre um determinado setor pode resultar em diferentes consequências, dois tributos similares também podem resultar em efeitos diversos.

Assim, se é possível ao Governo conhecer a quem compete o pagamento dos tributos, é possível evoluir para um sistema tributário equitativo. Isso permite ainda ter o controle das fontes de tributação bem como garantir a capacidade arrecadatória do governo sem que, com isso, gere maiores prejuízos à economia e à sociedade de um país.

Neste sentido, a complexidade das questões ligadas ao resultado da tributação implica a necessidade de se conhecer inicialmente os seguintes conceitos a ela relacionados. São eles: impacto, incidência e transferência. Na teoria econômica recente, especialmente na disciplina de finanças públicas, estes conceitos são considerados genericamente sob as seguintes feições:

- a) Carga tributária imediata: trata-se da pessoa sobre quem recai a carga tributária imediata ou de quem o governo recebe os montantes referentes à tributação. Tem-se aí o impacto da tributação;
- b) Carga tributária final: refere-se ao problema de definir quem de fato paga os valores referentes à carga tributária imposta pelo governo. Trata-se da incidência da tributação;
- c) Transferência da tributação: trata-se de uma questão que ainda é um problema para a ciência econômica por estudar a parcela ou o quanto cada indivíduo na relação da tributação suporta. Ou seja, trata-se do quanto é suportado pelo indivíduo que paga o tributo e o quanto esta pessoa transfere para terceiros.

No final do século XIX a definição destes conceitos já era muito discutida por economistas. Na introdução do seu livro “*The shifting and incidence of taxation*” publicado no ano de 1899, Edwin R. A. Seligman, professor de economia política e finanças da Universidade de Columbia, chama a atenção para a necessidade de distinguir esses três momentos na tributação.

Seligman aponta, na introdução do seu livro, a importância de se distinguir alguns conceitos basilares usados ao longo de seu texto. Primeiramente apresenta a ideia de que um tributo pode ser imposto a uma pessoa. Esse pode então ser transferido para uma segunda pessoa que poderá suportá-lo ou transferi-lo ainda para uma outra pessoa por quem finalmente é assumido e que arcará com a carga tributária. Segundo esta ideia, a pessoa que efetivamente paga o tributo para o governo pode não ser a mesma pessoa que de fato arca com a carga tributária.

A partir dessa explicação, Seligman chega à definição de transferência de um tributo (*tax shifting*) e incidência tributária (*tax incidence*). Enquanto aquela refere-se ao processo de transferência do tributo de uma pessoa para a outra, esta representaria a “liquidação” da carga tributária pelo que denomina contribuinte final. Desse modo, a incidência do imposto é o resultado da mudança. Para o autor, o verdadeiro problema econômico reside na natureza dessas transferências.

Finalmente, Seligman atenta para que não se confunda a incidência com a efeito da tributação. Segundo o autor, são muitos os efeitos da tributação: ela pode diminuir a indústria e empobrecer os indivíduos, pode estimular a produção e enriquecer os indivíduos, etc. Dessa forma, primeiro é preciso saber quem arca com o ônus da tributação, pois somente após isso pode-se prosseguir a discussão dos efeitos produzidos pela pressão da tributação nas classes sociais e nos indivíduos. Assim, a transferência do tributo é o processo, a incidência é o resultado e as alterações na distribuição da riqueza é o efeito.

Já na década de 1940 a economista irlandesa Úrsula Hicks fez uma distinção entre incidência formal e incidência efetiva dos tributos (JAIN *et al.*, 2008, pp. 47-48).

A incidência formal refere-se à distribuição do peso total do tributo entre indivíduos pertencentes a diferentes classes da sociedade. Ela se refere ao montante de um tributo arrecadado pelo governo: tratar-se-ia da porção da renda dos contribuintes transferida ao governo pelo pagamento de tributos. A incidência formal dos tributos diretos ocorreria, deste modo, sobre os indivíduos que arcaram com a carga tributária em primeira instância. A incidência formal de um tributo indireto ocorreria quando a carga fosse suportada por quem compra a mercadoria em questão. Para ela, o cálculo da incidência formal seria de grande interesse social em relação às questões de distribuição e redistribuição de renda, além de ser relevante para que o governo possa planejar o crescimento de um país.

Já a incidência efetiva foi definida pela autora como a reação dos contribuintes ao pagamento de um tributo e suas consequências. A variação na distribuição dos rendimentos do consumidor e a alocação de fatores causados pela imposição e pagamento de um tributo mediriam a incidência efetiva desse imposto. De certo modo, esta medida não poderia ser feita estatisticamente como ocorre com a incidência formal. Este tipo de incidência incluiria as vantagens e desvantagens que o modelo econômico usufrui por adotar um determinado sistema de tributação (onerosidade versus benefícios sociais decorrentes dos gastos do governo). E é por isso que é impossível estimar adequadamente a incidência efetiva de um tributo.

R. Musgrave em seu livro de finanças públicas tornou popular entre os estudiosos da disciplina o seu conceito de incidência. Segundo ele, a incidência deve levar em consideração

a consequência alocativa da mudança de uma política orçamentária adotada pelo governo. Assim, o termo incidência deveria ser definido como a mudança da distribuição de renda disponível para uso privado surgida a partir de mudanças nas políticas de orçamento público, ou seja, nas políticas de tributação e despesa pública.

Para Musgrave, a alteração da política orçamentária implicaria três efeitos importantes: i) ela pode afetar a distribuição de renda nos diferentes setores da sociedade; ii) a alteração poderia acarretar mudanças na transferência de recursos do setor privado para o setor público; e, iii) pode levar a mudanças no Produto Interno Bruto (PIB);

A transferência de recursos implica que, quando um tributo é instituído, os recursos privados são transferidos para o setor público. O efeito dessa transferência é uma possível alteração nos fatores de produção, portanto, na produção total. Assim se, por exemplo, um imposto progressivo sobre a renda é instituído, os trabalhadores podem ser induzidos a trabalhar menos ou mais do que trabalhariam caso inexistisse o imposto – ou a tributação ocorresse de forma diversa - o que necessariamente altera as taxas de poupança e de investimento e, portanto, a taxa de crescimento do produto. Do mesmo modo, uma mudança na política de gastos do governo poderia afetar a distribuição de renda nos diferentes setores da sociedade.

Musgrave apresenta, em linha gerais, cinco conceitos de incidência dependendo dos tipos de política fiscal adotada pelo governo³⁹. Assim, sempre que o governo altera sua política fiscal e orçamentária, mudanças na renda disponível para o setor privado são explicadas das seguintes formas:

1. Incidência tributária específica: trata-se do efeito alocativo quando se impõe um tributo específico, mas a despesa pública é mantida constante. Assim, ocorreria mudança apenas na renda do particular;
2. Incidência tributária diferenciada (por substituição): isso se refere ao efeito distributivo que resulta quando um imposto é substituído por outro, mantendo a despesa constante e assumindo que a receita da tributação é mantida. Quando um imposto é substituído por outro e a renda disponível permanece inalterado, isso implica que o montante da despesa pública permanecerá o mesmo;
3. Incidência específica dos gastos públicos: nessa situação há alteração na despesa pública, enquanto a estrutura da tributação se mantém inalterada. Neste caso, o efeito da mudança na despesa pública após a distribuição é

³⁹ É importante destacar, contudo, que sua análise assume que as mudanças no orçamento ocorreriam dentro do sistema econômico clássico ou de equilíbrio geral, de modo que o pleno emprego é mantido automaticamente.

chamado de incidência específica dos gastos públicos. O aumento da despesa pública implica maior transferência de recursos para uso público, como resultado do aumento da renda das pessoas, apesar da tributação constante;

4. Incidência diferida dos gastos públicos: sob este conceito, mantém-se a receita orçamentária decorrente da tributação e os gastos públicos são alocados de forma diferente de uma dada situação anterior, mas mantendo-se o mesmo equilíbrio orçamentário. A mudança da alocação dos gastos públicos é considerada incidência específica dos gastos públicos. Sob uma política orçamental equilibrada, um aumento dos gastos públicos em uma dada direção é anulado por uma diminuição das despesas em alguma outra direção. Importante destacar que Musgrave, nessa conceituação, admite que o conceito de incidência específica e diferida não são tão úteis quanto o conceito de incidência fiscal diferenciada para analisar o problema da incidência de tributação e transferência de recursos.

5. Incidência com equilíbrio orçamentário: trata-se da situação em que as mudanças na renda familiar disponível é analisada tendo em consideração mudanças nos gastos públicos e na tributação. Como resultado, os rendimentos disponíveis para um caso particular para uso privado serão afetados não apenas por impostos, mas também por medidas de despesa. Por exemplo, no caso de pagamentos de transferência, os rendimentos privados são adicionados, assim como são reduzidos por impostos. Assim, o impacto sobre a renda disponível das pessoas deve decorrer tanto da variação dos gastos como da tributação.

De modo resumido, apesar de realizar uma análise ampla da questão da incidência tributária e sua relação com os gastos públicos, o que Musgrave faz é elaborar um conceito de incidência da tributação muito mais assemelhado ao dos efeitos da tributação (proposto por Seligman). Apesar disso, é sempre bom deixar claro que sua análise leva em consideração a atuação do governo via gastos públicos (aplicação da receita da arrecadação) e sua interação com a capacidade do governo de atuar também alterando as alíquotas dos tributos. Essa análise é importante porque, ainda que a tributação tenha sempre a possibilidade de produzir incentivos na economia, a alteração dos gastos públicos decorrentes de uma maior arrecadação também o são, desde que - e se - ocorram. Já a situação é alterada caso o governo opte pelo aumento da arrecadação sem que haja um aumento nos seus gastos.

Ainda hoje, do mesmo modo que definia Seligman no final do século XIX, mantém-se definição de incidência da tributação como a carga final de um imposto ou a sua alocação final

em termos financeiros. Mas permanece a necessidade de se diferenciar incidência de impacto da tributação. O impacto é a carga tributária inicial enquanto incidência é a carga final e efetivamente suportada por um indivíduo. O impacto da tributação se verifica sobre quem o governo cobra efetivamente o tributo, ou seja, sobre quem formalmente paga pela tributação. Já a carga tributária incidente é a suportada de fato pelos indivíduos, ou seja, a que recai por quem efetivamente paga o tributo – não necessariamente de quem o governo a cobra, ou que tem obrigação legal de pagar.

A distinção entre impacto e incidência acentua uma questão ligada à tributação que, para este trabalho, é essencial: a diferenciação entre estes dois conceitos permite compreender que a carga tributária do impacto possa ser transferida para uma outra pessoa que arca financeiramente com o tributo (fenômeno da incidência).

A incidência é o lugar de repouso final de um tributo. Por sua vez a transferência tributária é o processo de deslocamento do ônus do tributo em termos financeiros para outra pessoa. Esse deslocamento finalmente termina em incidência. A pessoa de quem o tributo é cobrado pode transferir seu ônus total ou parcialmente para outra pessoa.

Assim, a transferência da tributação (*tax shifting*) pode ser definida pelo repasse total ou parcial da carga tributária daquele sobre quem ela impacta – ou de quem é cobrada – para um terceiro que efetivamente arca com o custo da tributação. Assim, a carga tributária deve ser transferida durante as transações. O exemplo clássico é um imposto específico incidente sobre uma dada mercadoria (por exemplo, um ICMS). Apesar do fabricante ser o responsável por recolher o tributo aos cofres públicos ele repassa seu valor para o preço da mercadoria e quem arca efetivamente com o seu custo é o consumidor do bem. Ou seja, o produtor irá acrescentar o valor do tributo, aumentando o preço da mercadoria. Assim o que acontece é que o produtor transfere a carga tributária para o consumidor final.

Se o imposto é transferido do vendedor para consumidor trata-se de deslocamento para frente (*forward shifting* ou *Shifted forward*). Nessa transferência, o preço das mercadorias para o consumidor aumenta. Essa transferência pode ocorrer, contudo, de forma total ou parcial: ou o produtor transfere toda a carga tributária para o consumidor, ou apenas parte dela, dependendo de alguns fatores (como se explicará posteriormente).

O deslocamento para trás (*backward shifting* ou *shifted backward*) ocorre quando os vendedores, por motivos diversos como conjuntura econômica desfavorável, não transferem os preços dos tributos para os consumidores. Assim, são os produtores forçados a reduzir os preços, cortar custos e suportar o ônus do tributo em si. É possível ainda que, em um cenário de aumento da carga tributária, o produtor não repasse o aumento da tributação para os

consumidores, mas sim acabe forçando que seus fornecedores reduza o preço da matéria prima. Esse também é um exemplo de deslocamento para trás.

2.2.4 INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA NO MODELO CLÁSSICO

De acordo com Stiglitz (2000 p. 484) a incidência da tributação depende de uma série de fatores. O primeiro deles – e talvez o mais relevante – diz respeito à estrutura de mercado, ou seja, se se trabalha em uma economia competitiva, um monopólio ou um oligopólio. Uma vez definida a estrutura de mercado, se competitivo, é importante analisar o formato da curva de oferta e de demanda. Segundo a essa teoria, a transferência do encargo financeiro do tributo no mercado competitivo será definida pela elasticidade dessas curvas (Stiglitz, 2000, p. 493).

No caso da concorrência perfeita, Stiglitz apresenta que a tributação imposta sobre o produtor ou o consumidor não altera o resultado do mercado, não importando quem paga pelo tributo. O importante é saber a forma da curva de oferta e de demanda.

Segundo essa teoria – também conhecida como a teoria clássica da difusão da tributação – no caso de concorrência perfeita, quando um tributo é imposto, ele é automaticamente distribuído ou absorvido de forma equitativa em toda a comunidade. Assim, se é instituído um tributo sobre a cerveja e compete ao produtor pagá-lo, então o fabricante desse produto deverá aumentar o preço da cerveja pelo montante do imposto. Do mesmo modo, o preço da mercadoria será aumentado na mesma proporção do tributo de competir ao consumidor recolher o tributo.

A análise feita por Stiglitz apresenta ainda que, no caso de mercados competitivos, não faz diferença se o tributo é específico (valor fixo por unidade) ou *ad valorem* (porcentual do preço), já que o efeito decorrente dos dois é o mesmo. O autor, contudo, afirma que adoção de um ou outro tipo de tributação depende da política do governo adotada, pois o tributo específico penaliza produtos de qualidade inferior (por representar maior porcentual do preço).

Como inicialmente apontado, um fator muito importante na definição da carga tributária a ser paga no mercado competitivo é a elasticidade-preço da oferta e da demanda. A elasticidade mede a intensidade da variação da quantidade demandada de um bem diante da variação do seu preço. Assim em uma demanda elástica, o aumento do preço de um produto faz com que a quantidade consumida se reduza em maior proporção que o aumento do preço. Se a demanda for mais inelástica, o aumento em termos percentuais do preço do bem provoca uma mudança em termos percentuais na quantidade demandada menor que a mudança de preço. O mesmo ocorre com a oferta sendo que, nesse caso, o que se altera é a quantidade produzida do bem.

De um modo bastante simplificado e intuitivo, entende-se que os consumidores possuem um determinado nível de renda e tenta alocá-lo da forma que melhor o apraz. Porém, existem situações em que, mesmo que o preço do bem aumente, ele não terá outra alternativa senão pagar mais caro por esse bem (demanda inelástica). Por outro lado, se ele puder diminuir significativamente a quantidade de um bem quando seu preço aumenta, ter-se-á a demanda elástica. O mesmo ocorre com a função de produção do ofertante. Se este não puder alterar a quantidade produzida independentemente do nível de preço, ele arcara com o custo de um aumento na tributação (oferta inelástica). Por outro lado, se o preço do produto subir e for a ele possível variar a quantidade produzida, o custo da tributação ficará por conta do consumidor.

Caso haja a imposição de tributo, se a curva de oferta é perfeitamente elástica (horizontal), o preço da mercadoria será aumentado na mesma proporção do tributo imposto e a carga tributária recairá totalmente sobre o consumidor. Do mesmo modo ocorre se a demanda é perfeitamente inelástica: toda a carga tributária recairá sobre o consumidor (Stiglitz, 200, p. 491).

Porém, caso a curva de oferta seja perfeitamente inelástica não haverá alteração de preço e o produtor acabará arcando com toda a carga tributária. Do mesmo modo, se a demanda é completamente elástica o preço não subirá e a carga tributária recairá completamente sobre os produtores (Stiglitz, 200, p. 492).

Como regra geral, a tributação é totalmente suportada pelo fator de produção completamente inelástico. Por outro lado, se o fator de produção é completamente elástico, a carga tributária é completamente transferida (Stiglitz, 200, p. 496).

Esta situação já se altera no caso dos mercados onde não há concorrência perfeita como, por exemplo, no monopólio.

Como apresenta Mankiw (2002, p. 282), uma empresa competitiva toma o preço de seu produto como dado pelo mercado e a partir daí determina a quantidade a ser ofertada de modo que o preço seja igual ao custo marginal. Já o preço cobrado pelo monopólio excede o custo marginal.

No caso da empresa monopolista sua maximização de lucro ocorre quando a sua receita marginal se iguala ao custo marginal. Por isso, ela usa a curva de demanda para determinar o preço que induzirá os consumidores a comprarem uma determinada quantidade (Mankiw, 2002, p. 289). Assim, nas situações de monopólio é possível às empresas cobrarem um preço maior pelo seu produto que aquele que cobraria em um mercado competitivo. Contudo, como os preços elevados reduzem a quantidade comprada pelos clientes, os lucros não são ilimitados.

No caso de mercados monopolistas ou mercados com competição imperfeita, Stiglitz aponta que quanto mais inclinada for a curva de custo marginal, menor a alteração na produção e menor o impacto da tributação no preço final. No caso de uma curva de custo marginal totalmente vertical, não haveria alteração nem na produção nem no preço e a carga tributária seria suportada totalmente pelo produtor. Deve-se atentar para o fato de que uma curva de custo marginal completamente vertical se nenhum aumento de preço consiga aumentar a quantidade ofertada (ou seja, tratar-se-ia de situação equivalente à oferta completamente inelástica).

Por outro lado, aumento da tributação em caso de uma curva de custo marginal mais horizontal tem seus resultados sobre consumidores e produtores que dependerá do formato dessa curva. No caso de se tratar de uma demanda linear, o aumento no preço é equivalente à metade do valor acrescido pela tributação. Neste caso, consumidores e produtores arcam com os custos da tributação. Contudo, caso a curva de demanda tenha elasticidade constante, o aumento do preço final da mercadoria será maior que o valor da tributação. Mas, do mesmo modo, este valor será dividido entre produtores e consumidores (Stiglitz, 2000, p. 500-501)⁴⁰.

Segundo Stiglitz, no caso dos oligopólios, não existe uma teoria plenamente aceita para a forma como a indústria recebe os efeitos de uma alteração tributária. Segundo o autor, em oligopólio como mercado de aluguel de veículos ou mercado de passagens aéreas, os produtores interagem estrategicamente entre eles, mas de forma pouco previsível. Por isso Stiglitz afirma que não existe uma teoria geral de incidência de tributos no mercado oligopolístico (Stiglitz, 2000, p. 502).

Apesar de se tratar de uma teoria fundada em pressupostos rígidos e estanques, toda a teoria clássica até aqui abordada fornece um amplo instrumental para analisar o impacto da tributação no comportamento de um mercado. Sabe-se que, se um determinado tributo, como por exemplo o incidente sobre o etanol, se difundisse automaticamente e uniformemente no mercado, poder-se-ia dizer que a maioria dos problemas do gestor público estariam eliminados: a receita pública estaria garantida e os estímulos planejados para um dado setor acabariam se concretizando com uma precisão quase matemática.

Porém, é de fundamental importância perceber que a carga tributária, na maioria das vezes, não é distribuída de forma automática e, como já discutido, podem ser repassados para os consumidores, internalizados pela indústria ou ambas as situações. E a teoria pode auxiliar de modo expressivo no entendimento dos efeitos da tributação, desde que considerados alguns fatores importantes que serão a seguir elencados. Da análise da teoria acima apresentada, pode-

⁴⁰ Stiglitz (2000, p. 501) chama a atenção para o fato de que em situação de monopólio os efeitos de tributos específicos e ad valorem serem diferentes.

se concluir que, basicamente, existem seis principais efeitos da tributação, dependendo dos fatores considerados.

O primeiro – mais importante e que de certo modo já fora abordado aqui – está relacionado à elasticidade da demanda e da oferta. Se a demanda por uma mercadoria for inelástica, a incidência do tributo recairá sobre os compradores. Isso acontece porque o produtor/vendedor sabe que os compradores não restringirão suas demandas independentemente do nível de preço da mercadoria – ou, pelo menos, tentarão ao máximo continuar consumindo tal bem. Assim, todos os incentivos existem para que o produtor transfira integralmente o tributo para os consumidores.

Por outro lado, se a demanda por uma mercadoria é perfeitamente elástica, então a incidência do tributo recairá sobre os produtores/vendedores uma vez que estes sabem que, se ele repassar o tributo através do aumento do preço da mercadoria, então os compradores reduzirão o consumo daquele bem.

Da mesma forma, quando a oferta de uma mercadoria é perfeitamente elástica – lembrando que a elasticidade-preço da oferta é a medida da sensibilidade da quantidade ofertada em resposta a mudanças de preço do bem –, ou seja, a mudança no preço do bem provoca mudança na quantidade ofertada, o aumento da tributação recairá totalmente sobre o consumidor. A explicação para isso reside no fato de que, nessa situação, o vendedor/produtor está plenamente apto a reduzir a produção. Ao perceber que seus lucros caem como consequência do aumento na tributação, ele reduz expressivamente sua produção e, portanto, determina os novos termos de funcionamento do mercado. No caso da oferta de bens inelástica, o ônus do tributo por fim recai sobre o vendedor, já que ele não possui condições de elevar o preço da mercadoria reduzindo a oferta do bem.

Outro fator também importante e que é muito relevante para o estudo do mercado do etanol é a disponibilidade dos chamados bens substitutos. Bens substitutos são para a microeconomia, aqueles que, na sua falta ou diante de seu aumento de preço, podem ser substituídos por outros de quantidade e qualidade igual ou semelhante. Se uma mercadoria tributada tiver uma série de substitutos não tributados, o consumidor irá migrar seu consumo para o bem substituto não tributado. Assim, a incidência do tributo recairá sobre o vendedor/produtor já que ele não poderá aumentar o preço do bem por ele oferecido. Por outro lado, se os bens são considerados substitutos não perfeitos, o produtor/vendedor poderá transferir o montante referente ao tributo para os consumidores.

O terceiro fator considerado, e que também já fora tratado aqui, é o grau de competição do setor. Se o bem sobre o qual o tributo é cobrado está enfrentando uma forte concorrência no

mercado, então a carga tributária não poderá ser transferida para o consumidor considerando-se a possibilidade de perda do mercado pelo produtor. Assim, incidência do imposto nesse recairá sobre o vendedor. No caso de monopólio, como já dito, a tendência é que tanto consumidores quanto produtores arquem com os custos tributários. No oligopólio o resultado da incidência da tributação é imprevisível.

O quarto fator é a distinção entre incidência do tributo no curto e no longo prazos. Stiglitz (2000, p. 508) apresenta os efeitos relacionando-os aos ajustes que uma indústria pode sofrer no longo prazo dado que, no curto prazo, as condições se revelem diversas da do longo prazo, devido à dinâmica do ajuste. Por exemplo, pode ser que no curto prazo as empresas aumentem os preços da mercadoria como resposta a um aumento na tributação, repassando os custos para os consumidores. Porém, é possível que no equilíbrio de longo prazo elas sejam forçadas a reduzir os preços, ajustando-os ao nível competitivo. Ou seja: no curto prazo o mercado estaria fora do ponto de equilíbrio. No longo prazo é possível que os produtores sejam conduzidos a internalizar parte do custo da tributação.

Para Stiglitz (2000, p. 508) a distinção entre efeitos de curto e longo prazo é muito importante já que muitas vezes as políticas públicas são implementadas pensando-se no efeito imediato sem, contudo, perceber que as consequências completas no ajuste de longo prazo podem divergir daquelas por eles pretendidas. O autor afirma que existe ainda uma série de fatores que afetam essa diferença entre curto prazo e longo. São eles efeitos secundários situados entre a situação de equilíbrio geral (equilíbrio com vários mercados que interagem entre si) e do equilíbrio parcial (equilíbrio de um determinado setor ou referente à produção de determinados bens).

Como apresenta Stiglitz (2000, p. 508) muitas situações acabam sendo corrigidas ou alteradas no curto prazo, mas no longo prazo podem variar. Assim, por exemplo, se a poupança for tributada, o efeito de curto prazo pode ser mínimo. Mas, a longo prazo, a tributação pode desencorajar as poupanças, o que pode reduzir o estoque de capital. Essa redução poderá reduzir a demanda por trabalho, ou mesmo sua produtividade. Isso, por sua vez, poderá implicar uma redução dos salários. Como resultado, a incidência de longo prazo de um tributo sobre a poupança pode recair sobre o mercado de trabalho, mesmo que a incidência de curto prazo não seja.

O quinto fator que afeta a incidência da tributação é o grau de abertura da economia de um país. Assim, por exemplo, se um país é pequeno e de economia aberta e se institui um tributo sobre o capital, a taxa de retorno antes da tributação deve se ajustar totalmente ao tributo, ou seja, reduzir-se-ia o retorno sobre os investimentos. Ou, ainda, os investidores poderiam retirar

seu capital desse país e transferir para outro. Isso poderia impactar ainda os outros fatores de produção do setor (trabalho, propriedade).

O sexto aspecto diz respeito à adoção, pelo governo, de mudanças conjuntas nas políticas tributárias de um país. Segundo Stiglitz, existiria uma restrição básica do orçamento do governo, segundo a qual as receitas fiscais mais o déficit público devem ser iguais aos gastos do governo. Assim, em tese, se o governo aumentar um tributo ele deve diminuir outro, reduzir sua taxa de empréstimo ou aumentar suas despesas. Por isso, diferentes combinações de políticas terão efeitos diferentes. Cada política será adotada dependendo do resultado almejado pelo governo.

Existem alguns outros fatores que também podem ser considerados, ainda que de forma secundária por representarem resultado indireto dos fatores apresentados acima. São eles: conjuntura econômica do país, possibilidade de estocar produtos e forma de constituição da empresa⁴¹.

No caso da conjuntura econômica tem-se que em um cenário de crescimento econômico, com baixa inflação e alta empregabilidade, o produtor tende a repassar um eventual aumento da tributação para o consumidor, especialmente tendo em vista a maior disponibilidade de renda. Por outro lado, num cenário de recessão, aumento de inflação e desemprego o produtor tende a suportar os custos de um aumento da carga tributária já que seu consumidor estará muito mais sensível a um aumento nos preços das mercadorias.

A possibilidade de se estocar produtos permite que o produtor possa, eventualmente, não repassar o aumento da tributação ao consumidor ao menos enquanto possuir estoque. É claro que sempre se observa na prática uma tendência a repassar o montante da tributação, mesmo sobre o valor do bem estocado, uma vez que esse comportamento representaria um momentâneo aumento na margem de lucro do produtor.

Quanto à forma de constituição da empresa tem-se que, dependendo da estrutura do setor – se é franquia, se opera em mercado oligopolístico – pode fazer com que o repasse da tributação não ocorra de modo absoluto. Por exemplo, em situações de franquia com preços uniformes pode fazer que, pela cultura empresarial, não sejam repassados os custos referentes a um aumento na carga tributária. Além disso, empresas como as públicas, sociedade de

⁴¹ Há ainda as chamadas leis de rendimentos. Se uma mercadoria é produzida sob condições da lei de retornos decrescentes – ou seja, se o benefício de uma unidade adicional de insumo diminui à medida que a quantidade de insumo aumenta –, os preços das mercadorias podem não sofrer aumentos na mesma proporção do aumento do imposto, mas sim num valor inferior ao do imposto. Sob condições de retornos crescentes, o aumento nos preços pode ser maior que a verificada na carga tributária. Sob condições de retorno constante, os aumentos de preços considerados são iguais ao montante total do tributo.

economia mista podem contar com subsídios outras formas de fonte de financiamento a custo mais baixos que permitem a elas “segurar” um determinado aumento na tributação.

2.2.5 MERCADO DE COMBUSTÍVEIS

Segundo a literatura econômica, o mercado de combustíveis, especialmente no varejo, é altamente fragmentado, podendo indicar um certo grau de competitividade entre os agentes. Porém, tem-se um mercado extremamente complexo, cuja conduta no sentido da cartelização⁴² pode ser muito frequente.

O estudo elaborado por Beiral, Moraes e Bacchi (2013) analisou o mercado de distribuição do etanol nos anos de 2003 a 2010 e concluíram não se tratar nem de concorrência perfeita nem de monopólio mas indicam a existência de um oligopólio com franja competitiva, já que se observa um mercado de distribuição de etanol relativamente concentrado, mas com baixo exercício de poder de mercado. Os autores indicam que também foi observada uma tendência a um mercado de concorrência perfeita.

Um parâmetro importante, contudo, para predizer a estrutura do mercado varejista de combustível é o que advém das análises do Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE) em relação à investigação de práticas de formação de cartel e dos atos de concentração a ele submetidos.

Segundo apresenta o Conselho⁴³, alguns fatores estruturais são muito importantes para determinar os níveis de concentração no mercado de revenda de combustíveis. São eles: delimitação da dimensão geográfica do mercado relevante; presença de grandes redes proprietárias de postos de combustíveis; número de distribuidoras e a relação com os postos; e, a presença de entidades associativas.

Assim, em relação ao primeiro ponto, pequenos municípios com número reduzido de postos de serviços tendem a ter um alto grau de concentração. Por outro lado, em grandes centros urbanos, o mercado relevante pode se restringir a certos bairros ou conjunto de bairros e, uma empresa que não teria grande participação de mercado no âmbito do município, passa a ser relevante no contexto daquele mercado restrito.

⁴² Deve-se lembrar que, na prática, um cartel opera como um monopólio.

⁴³ Segundo “Cadernos do CADE – Varejo de Gasolina – 2014”. Disponível em: <http://www.cade.gov.br/acesso-a-informacao/publicacoes-institucionais/dee-publicacoes-anexos/cadernos-do-cade-varejo-de-gasolina.pdf>. Acesso em: 10 jan. 2018.

Já a presença de grandes redes proprietárias de postos de serviços pode determinar uma alta concentração de mercado. Essa situação fica evidenciada em cidades onde uma rede possui um porcentual alto de postos em uma mesma cidade.

Também segundo o CADE, existem situações em que a concentração e o poder de mercado característicos dos estágios anteriores à venda do produto podem se estender ao varejo de combustíveis. Assim a concentração é mais comum quando se tem mais postos filiados a um número reduzido de bandeiras (distribuidoras) e os postos “bandeira branca” inexistem ou são em número reduzido o suficiente para não rivalizar com os postos de uma determinada bandeira. Nestes casos, pode-se concluir que é um mercado concentrado. É sempre válido lembrar que isso ocorre mesmo existindo uma regulamentação que proíbe às distribuidoras atuarem no varejo, já que uma quantidade expressiva dos postos de combustíveis no país está ligada a distribuidoras por meio de contratos de exclusividade (bandeira). O que se tem é que a Resolução ANP N° 41/2013 que trata das pessoas que poderiam atuar na revenda varejista, impede a autorização para a atividade de distribuição de empresas cuja estrutura societária faça parte sócio autorizado a operar na distribuição de combustíveis líquidos autorizado ANP.

Finalmente, a autarquia entende que entidades associativas das empresas - como sindicatos, associações e federações – podem atuar como possível facilitador para a adoção de conduta uniforme por parte das empresas. Isso decorreria diretamente do fato de tais associações exercerem um papel fundamental na organização e coordenação de seus associados tendo como consequência uma relativa desconcentração do mercado.

Assim, pode-se concluir que o setor de distribuição, além de tender ao oligopólio, é propenso à formação de cartéis especialmente em função de características como a oferta de produto homogêneo, semelhança de custos barreiras regulatórias (dificultam a entrada de novos concorrentes), além da sujeição à atuação de sindicatos e associações o que pode levar à uniformização ou coordenação de condutas comerciais de seus filiados.

2.2.6 ELASTICIDADE-PREÇO DA DEMANDA NO ETANOL E NA GASOLINA

Estudos que medem a elasticidade-preço da demanda por combustíveis são muito comuns na literatura econômica. Como apresentado, a elasticidade preço da demanda por combustíveis – ou seja, a intensidade da variação da quantidade demandada de gasolina ou etanol diante da variação do preço–, bem como a elasticidade-renda da demanda por esses combustíveis – ou seja, a variação percentual na quantidade demandada de gasolina/etanol dada

uma variação percentual na renda do consumidor – são fatores muito importantes quando o tema tratado é a alteração das alíquotas dos tributos – portanto do preço dos combustíveis.

De modo bastante simplificado, essas relações indicam qual o impacto no consumo dado um aumento do preço do combustível ou o impacto causado pela diminuição da renda no consumo do bem. Assim, um aumento no preço de combustíveis, no caso de uma demanda inelástica, implica a manutenção do consumo do bem cujo preço foi reduzido. Contudo, a renda disponível do consumidor também é reduzida. Em relação a elasticidade-renda o que se busca é aferir a mudança no consumo dadas as variações na renda do consumidor: existem bens que, dada sua necessidade, não são tão impactados pela diminuição da renda do consumidor. A hipótese geralmente defendida é que, em relação à gasolina, a elasticidade preço da demanda por combustível é bastante baixa. Por outro lado, em tese, somente reduções muito significativas da renda impactariam a redução do consumo de combustível.

Outro tipo de estudo muito importante é o que analisa a substituibilidade entre gasolina e etanol. Esses estudos são feitos através da análise da elasticidade-preço cruzada da demanda, ou seja, análise que estuda em que medida a variação percentual na quantidade demandada de um bem ocorre dado uma variação percentual no preço de outro bem substituto. Eles, simplificadamente, visam a analisar se, caso o preço da gasolina (ou etanol) se eleve, há uma tendência do consumidor a substituir por etanol (ou gasolina) e, em qual grau isso ocorre. Existem autores que medem em quanto devem ser as alterações nos preços da gasolina ou do etanol para que haja a substituição. Além disso, dado o porcentual de etanol misturado à gasolina, pode-se considerar que também se tratar de bens complementares (o consumo de um necessariamente implica o aumento no consumo do outro), já que consumir mais gasolina no lugar do etanol hidratado também implica aumentar consumo de etanol anidro misturado à gasolina.

Dados estes aspectos, cabe apresentar resultados encontrados por autores em relação ao tema. Em um estudo clássico e muito citado na literatura econômica, Eltony e Mutairi (1995) desenvolveram um modelo para estimar a demanda por gasolina no Kuwait no período de 1970-1989 e encontraram uma demanda de gasolina inelástica em relação ao preço, tanto no curto quanto no longo prazos. A elasticidade renda da demanda indicou que a variação do consumo de gasolina causada pelas mudanças na renda dos consumidores, era maior no longo prazo do que no curto prazo.

No Brasil, Alves e Bueno (2003) utilizaram as técnicas para estimar a elasticidade preço da gasolina, a elasticidade preço cruzada entre gasolina e álcool e a elasticidade-renda da gasolina para o período de 1974 a 1999. Nos resultados obtidos, a demanda por gasolina no

Brasil foi considerada levemente inelástica no longo prazo e completamente inelástica no curto prazo. A elasticidade-renda se mostrou muito menor do que os valores encontrados em países com características similares. A elasticidade cruzada entre álcool e gasolina foi positiva, confirmando que são combustíveis substitutos, embora imperfeitos.

Já no estudo realizado por Burnquist e Bacchi (2002) os resultados encontrados sugerem que a demanda por gasolina de curto prazo é inelástica para as variações da renda per capita, embora mais elástica no longo prazo.

Já Nappo (2007), desenvolveu um estudo com o objetivo de estimar a demanda por gasolina no Brasil e suas elasticidades-preço e renda, para o período de 1994 a 2006. Os resultados obtidos pelo autor indicaram que a demanda por gasolina no Brasil era inelástica, tanto em relação a variações nos preços deste combustível, quanto em relação às variações da renda dos consumidores. Além disso, a demanda por gasolina no Brasil tornou-se mais elástica partir de 2003, após introdução dos modelos de carro *flexfuel* no mercado, fazendo com que a elasticidade-preço aumentasse. O autor apresenta ainda em seu estudo que o álcool hidratado, apesar de sua reconhecida importância no mercado de combustíveis brasileiro, não era uma variável relevante para explicar a demanda por gasolina no Brasil para o período estudado (agosto de 1994 a julho de 2006). O autor também encontrou que, com a entrada dos carros bicompostível no mercado, o álcool hidratado tem se tornado um substituto menos imperfeito da gasolina (em relação ao período anterior a 2003).

O estudo realizado por Vilela e Pinto Júnior (2010) realiza uma análise de sensibilidade do consumo de gasolina C entre julho de 2001 e dezembro de 2008 visando a utilização do ICMS como instrumento de políticas energéticas e ambientais. Segundo os resultados obtidos pelos autores, o ICMS poderia ser utilizado para reduzir o consumo de gasolina C em alguns Estados específicos. Segundo os resultados, quando em 4 de dezembro de 2003 o estado de São Paulo reduziu o ICMS sobre o álcool hidratado de 25% para 12%, 80% dos donos de automóveis *flexfuel* abasteceram com álcool. Os autores constataram ainda que estratégias baseadas no uso de políticas públicas nacionais e que não consideram as especificidades de cada estado provavelmente não são eficazes ou teriam eficácia reduzida. No caso, um aumento de 1% no preço da gasolina C implicaria, no curto prazo, redução de 0,51%, enquanto, por exemplo, no Ceará, a queda seria de apenas 0,20%. Dessa forma os autores entenderam que é muito relevante que o Governo Federal leve em consideração as políticas públicas estaduais, uma vez que essas aumentam a probabilidade de que os recursos financeiros públicos sejam alocados de maneira mais eficiente e eficaz.

Santos e Faria (2012) obtiveram com o seu estudo resultado bastante semelhante aos estudos anteriores e que consideram a introdução dos modelos de veículo *flexfuel* no Brasil. Assim, a demanda de gasolina no Brasil para os anos compreendidos entre 2002 e 2010, era inelástica. Segundo os autores, os consumidores de gasolina foram no período muito menos sensíveis às variações nos preços do etanol (hidratado) do que nos preços da gasolina, além de serem menos sensíveis a variações de renda. Quanto ao etanol, os resultados mostraram que sua demanda é elástica ao preço. Uma vez que as elasticidades cruzadas foram altas, consideram haver uma alta taxa de substituibilidade entre etanol e gasolina, o que consideraram resultado da influência dos veículos *flexfuel*, que aumentaram a concorrência no mercado de combustível. A elasticidade da renda da demanda por etanol também indicou que os consumidores de etanol também são menos sensíveis a variações de renda.

Orellano, Souza e Azevedo (2013), no estudo realizado visando compreender melhor a demanda por etanol nos diversos estados brasileiros, concluíram que a elasticidade da demanda por etanol aumentou, de modo geral, com a consolidação da tecnologia *flexfuel*. Além disso, segundo seus resultados, demanda é mais elástica em estados mais pobres em comparação com os estados mais ricos e em estados com preço relativo etanol-gasolina próximo ao valor crítico de 70%. O estudo também revelou que, mesmo em um contexto de homogeneidade de consumidores, há fortes motivos para diferenças regionais na demanda por combustíveis, decorrentes da infraestrutura logística, que afeta o preço relativo entre etanol e gasolina, e do nível de renda per capita. Este estudo é fundamental pois conclui ainda que as políticas tributárias e de infraestrutura e logística, ao afetarem o nível de preços relativos entre etanol e gasolina, afetam substancialmente o modo de funcionamento do mercado de combustíveis, em particular a sensibilidade da demanda com relação às variações de preço.

O estudo feito por Vilela, Rezende e Medeiros (2014) aponta que, considerada a endogeneidade do preço, a demanda dos consumidores por etanol e por gasolina são mais elásticas que o obtido em estudos anteriores, especialmente os que consideram a demanda por gasolina e por etanol de forma separada. Segundo os autores, esse efeito é também decorrente do impacto do aumento da frota *flexfuel* observada no Brasil a partir do ano de 2003.

O estudo realizado por Sant Anna e Bastos (2014) para o Brasil no período de 2001 a 2012 mostrou que, para o subperíodo do estudo que compreende a fase anterior ao uso em larga escala da tecnologia *flexfuel* (jul./2001 à jun./2005), a variável referente ao preço do álcool hidratado não se mostrou estatisticamente significante para explicar a demanda por gasolina, descartando-o como um possível substituto. A demanda por gasolina se mostrou inelástica em relação à variação no preço da própria gasolina. Já nos resultados obtidos para o subperíodo

posterior ao início do uso em larga escala da tecnologia *flexfuel* (jul. /2005 a Dez/2012), mostram uma demanda por gasolina elástica. O álcool hidratado se comportou como um substituto para a gasolina, uma vez que a elasticidade-preço cruzada da demanda por gasolina em relação ao álcool obteve um valor positivo. A última análise foi feita envolvendo o período total, ou seja, de jul. /2001 a Dez/2012. Neste caso o comportamento da demanda por gasolina se manteve elástico em relação a variações nos preços. O álcool hidratado se mostrou um substituto para a gasolina, apresentando uma elasticidade-preço cruzada positiva.

Melo e Sampaio (2014) observaram que um choque na demanda de etanol hidratado, principalmente com o advento dos veículos *flexfuel*, não causou impactos significativos na dinâmica dos dois mercados, etanol e gasolina. De acordo com os resultados do modelo, os consumidores aumentaram a demanda por etanol, devido a um aumento do preço da gasolina. Um choque no preço da gasolina tem um efeito complementaridade maior do que o efeito substituição. No longo prazo, no entanto, os consumidores substituem mais etanol com relação à gasolina. Um aumento no preço do etanol, por sua vez, não gera impactos significativos na demanda de etanol anidro, mas a demanda de etanol hidratado se reduz ao longo do tempo. O estudo destes autores é bastante interessante por obter como resultado o fato de que, no Brasil, tanto as características espaciais do fornecimento de combustível quanto fatores regionais podem determinar heterogeneidades no comportamento dos consumidores regionais.

Tendo em vista os estudos considerados, algumas conclusões importantes devem ser aferidas no tocante à alteração de preços dos combustíveis, à elasticidade-preço da demanda da gasolina e do etanol e da substituibilidade dos combustíveis. São elas:

1. Em regra, é esperado que, na inexistência de substituto à gasolina, a demanda de gasolina é inelástica em relação ao preço, tanto no curto quanto no longo prazos;

2. No período anterior à consolidação do mercado de veículos *flexfuel* (até o ano de 2005 aproximadamente) no Brasil a demanda por gasolina pode ser considerada levemente inelástica no longo prazo e completamente inelástica no curto prazo. A elasticidade-renda se é também menor comparativamente a encontrada em países com características similares. Até o ano de 2003 os resultados dos estudos que avaliavam a elasticidade cruzada entre etanol hidratado e gasolina não eram uniformes. Na maioria dos casos ela se mostrou positiva, indicando que os combustíveis seriam substitutos, embora imperfeitos. Em outros estudos, contudo, a variável referente ao preço do álcool não se mostrou estatisticamente significante para explicar a demanda por gasolina, descartando-se o etanol como um possível substituto;

3. Em relação ao preço do álcool anidro, este não se mostrou estatisticamente significante para explicar a demanda por gasolina;

4. Pode-se dizer que demanda por gasolina no Brasil tornou-se mais elástica partir de 2003, após introdução dos modelos de carro *flexfuel* no mercado. Com a entrada dos carros bicombustível, o álcool hidratado se tornou um substituto, ainda que menos imperfeito, da gasolina. Após 2003, a elasticidade da demanda por etanol aumentou, de modo geral;

5. No Brasil, tanto as características espaciais do fornecimento de combustível quanto fatores regionais podem determinar heterogeneidades no comportamento dos consumidores nos diferentes estados. Além disso, políticas tributárias federais devem levar em consideração as políticas e características estaduais para que tais políticas possam ser mais efetivas quando o intuito for o de aumentar o consumo por etanol hidratado.

2.3 TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE O ETANOL

O objetivo deste item é analisar os tributos incidentes sobre o etanol, com vista a perceber quais são suas características e, considerando-se as análises feitas nos itens anteriores, perceber a complexidade do pagamento final da tributação, bem como as características dos tributos que muito diz sobre a viabilidade de manipulá-los no intuito de realizar políticas públicas indutoras.

Atualmente os tributos incidentes sobre o etanol são os seguintes:

- a) Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS);
- b) Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep) e Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS); e
- c) Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE);
- d) Imposto de Importação.

Em relação ao imposto de importação é importante salientar que muitas vezes ele não é abordado quando se estuda o tema, uma vez que sua alíquota tem se mantido basicamente zerada, como será visto a seguir. Do mesmo modo, a CIDE-Combustíveis para o etanol tem se mantido zerada, Antes de passar ao tópico anterior uma observação precisa ser feita. Não é o

intuito deste trabalho discorrer com detalhes sobre cada ponto polêmico dos tributos apresentados, já que fugiria à finalidade do presente texto. Assim, a análise se voltará apenas para os critérios técnicos de cada um deles, apontado apenas os aspectos relevantes ao desenvolvimento deste trabalho.

2.3.1 ICMS

O ICMS (Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação) é um tributo não-cumulativo⁴⁴ que incide, como o próprio nome diz, sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. De competência dos Estados e do Distrito Federal, está previsto no Art. 155, II, da Constituição de 1988, a seguir reproduzido:

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

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

O ICMS se apresenta como uma das principais fontes de recursos financeiros para a consecução das ações governamentais estatais. Sua regulamentação foi feita pela Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir)⁴⁵.

O ICMS tem sua origem no Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC), inserido no ordenamento jurídico brasileiro ainda na Constituição de 1934. Este tributo possuía natureza mercantil e incidia sobre todas as fases de circulação e, por isso, era um imposto com incidência em cascata, uma vez exigido repetidamente sobre a base de cálculo integral (preço da mercadoria). O ICMS criado na Constituição de 1988 reuniu três impostos únicos federais sobre: i) combustíveis e lubrificantes líquidos e gasosos; ii) energia elétrica; e, iii) minerais do País.

Algumas características gerais do ICMS são essenciais à sua compreensão e, por isso, serão aqui destacadas. A primeira delas é que o tributo, apesar de ter surgido no contexto de

⁴⁴Segundo este sistema, também conhecido como “débito x crédito”, compensa-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal. Assim, abate-se do montante devido pelo contribuinte o valor pago por este em etapas anteriores, em suas compras de bens ou serviços já tributadas.

⁴⁵ Em Minas Gerais vigoram também a Lei nº 6.763/1975 e o Regulamento do ICMS (RICMS), aprovado pelo Decreto nº 43.080/2002.

substituição do IVC, é um imposto não-cumulativo compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro estado ou pelo Distrito Federal. Neste sistema, abate-se do montante devido pelo contribuinte o valor pago por ele em etapas anteriores, em suas compras de bens ou serviços já tributados pelo imposto.

Regra geral tem-se que o ICMS atende à regra da anterioridade nonagesimal ou não podem ser cobrados no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou (o que for maior). Contudo, exceção se estabelece nos casos de combustíveis e lubrificantes os quais a redução e o reestabelecimento das alíquotas não atendem à regra da anterioridade (CF, Artigo. 155, §4º, IV, “c”).

O ICMS é também um tributo que poderá ser seletivo (o caráter seletivo do tributo é, na Constituição, facultativo) em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços⁴⁶. Assim, a seletividade poderá ser aplicada tributando-se com alíquotas distintas mercadorias cuja essencialidade é considerada diferente.

As alíquotas de ICMS aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação devem ser estabelecidas por Resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros (CF, Artigo 155, § 2ª, IV). As alíquotas de ICMS internas não podem ser inferiores às previstas para as operações interestaduais (fixadas pelo Senado), salvo deliberação entre Estados e Distrito Federal (CF, art. 155, §2º, VI) através de convênio celebrado no âmbito da Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz)⁴⁷.

No caso dos combustíveis, o recolhimento do ICMS é, regra geral, feito nas refinarias por substituição tributária, regime pelo qual a responsabilidade pelo ICMS devido em relação às operações ou prestações de serviços é atribuída a outro contribuinte. Trata-se de um regime introduzido no ordenamento jurídico brasileiro sob a justificativa de facilitar a fiscalização e aumentar a efetividade do sistema de arrecadação do ICMS, tanto nas operações internas como nas interestaduais.

⁴⁶ A doutrina apresenta forte divergência em relação à seletividade se seria dela facultativa ou obrigatória.

⁴⁷ Segundo o sítio do Ministério da Fazenda, o Confaz é constituído pelos Secretários da Fazenda dos Estados e do Distrito Federal e presidido pelo Ministro da Fazenda além de representantes das unidades federadas. A finalidade do órgão é o de atuar na elaboração de políticas e harmonização de procedimentos e normas relativas à competência tributária dos Estados e do Distrito Federal na concessão, revogação e regulamentação de benefícios fiscais referentes ao ICMS. Disponível em: <http://fazenda.gov.br/carta-de-servicos/lista-de-servicos/conselho-nacional-de-politica-fazendaria-confaz>. Acesso em: 12 jan. 2018.

A substituição tributária relativa aos combustíveis é a subsequente, ou seja, na modalidade “para frente”⁴⁸. No caso da gasolina e do óleo diesel, a refinaria, designada como contribuinte substituto, é responsável pelo recolhimento do ICMS relativo às operações subsequentes. O regime de substituição de combustíveis e derivados encontra-se disciplinado nos Convênios ICMS 138/06, de 15 de dezembro de 2006 e 110/07, de 28 de setembro de 2007, com base em preço médio ponderado ao consumidor final (PMPF) estabelecidos no Ato Cotepe/PMPF nº 1, de 6 de janeiro de 2017 ou na margem de valor agregado divulgado pelo Ato Cotepe/MVA nº 42, de 20 de setembro de 2013. O primeiro ato estabelece um guia de preço médio utilizado como referência para cálculo do ICMS recolhido por substituição tributária. O segundo, estabelece a margem de valor agregado utilizada no regime de substituição tributária nas operações com combustíveis⁴⁹.

Regra geral, conforme estipula a Cláusula 1ª do Convênio Confaz 110/071, nas vendas interestaduais, cabe o recolhimento do ICMS à refinaria do estado produtor e seu repasse ao estado de destino, sendo a margem interestadual de lucro presumido fixada pelo Confaz⁵⁰.

No caso das vendas internas, o regime de substituição tributária dependerá do combustível e do estado. No caso de gasolina e óleo diesel, geralmente as refinarias são os contribuintes substitutos nos estados que adotam o regime de substituição tributária nas vendas

⁴⁸ Existem três tipos de substituição tributária. A primeira é a substituição tributária antecedente, conhecida como substituição “para trás” ou “regressiva”. Ela ocorre quando o imposto a ser recolhido é proveniente da operação ou prestação de serviço já ocorrida. Nesse caso, como o fato gerador ocorreu no passado, o recolhimento do imposto é adiado, ou seja, passa a ser exigido posteriormente ao momento da ocorrência do fato gerador, por isso o chamado “diferimento” — uma vez que o fato ocorreu, mas o pagamento acabou sendo postergado. A segunda é a substituição tributária concomitante, que ocorre quando se atribui pagamento do imposto a outro contribuinte, e não àquele que esteja realizando a prestação de serviço/operação simultaneamente à ocorrência do fato gerador. Um dos exemplos que podem ser citados nesse caso diz respeito à substituição tributária no serviço de transportes realizado por autônomos e por empresas que não estão inscritas no Cadastro de Contribuintes do ICMS no estado em que a atividade foi iniciada. A terceira, do caso em tela, é a substituição tributária subsequente, ou “para frente”. Nela, a responsabilidade de recolhimento do ICMS é delegada a um determinado contribuinte, podendo ser o fabricante ou o importador. De modo simplificado, nessa modalidade de substituição o primeiro contribuinte da cadeia produtiva é que ficará responsável pela retenção e o pagamento do imposto referente às operações subsequentes. Ou seja: o sujeito passivo recolhe dois impostos, aquele devido pelas operações próprias e o devido pelas operações subsequentes.

⁴⁹ Neste quesito é importante, apenas em passant, esclarecer que os preços médios calculados para fins de substituição tributária pelos estados variam de modo significativo. É muito comum que, por exemplo no etanol, esse preço seja calculado tendo como referência o preço médio ponderado ao consumidor final (PMPF). Porém, pode ser que, conforme disposição de cada Estado, o ICMS por substituição deve ser calculado utilizando como referência a margem de valor agregado (MVA, uma espécie de margem de lucro).

⁵⁰ É o texto: “**Cláusula primeira** Ficam os Estados e o Distrito Federal, quando destinatários, autorizados a atribuir ao remetente de combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, a seguir relacionados, com a respectiva classificação na Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM -, situado em outra unidade da Federação, a condição de sujeito passivo por substituição tributária, relativamente ao ICMS incidente sobre as operações com esses produtos, a partir da operação que o remetente estiver realizando, até a última, assegurado o seu recolhimento à unidade federada onde estiver localizado o destinatário: (...).” Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2007/cv110_07. Acesso em: 22 de ago. 2017.

internas. Para o etanol hidratado, a distribuidora é geralmente nomeada como contribuinte substituto.

No caso do etanol anidro, não há incidência do ICMS na operação de compra pelas distribuidoras às destilarias e usinas. O ICMS sobre o álcool anidro é recolhido juntamente com o ICMS da gasolina A (pura). A maioria dos Estados utiliza sobre etanol anidro a mesma alíquota da gasolina A, especialmente tendo em vista que a margem de lucro presumido da gasolina vendida nos postos – e utilizada para fins de substituição tributária – já considera a adição do álcool anidro à gasolina A (a adição do álcool anidro à gasolina A dá origem à gasolina C, que é vendida nos postos revendedores). Neste caso, as distribuidoras devem declarar às refinarias a origem do etanol anidro adquirido para fins de repasse do ICMS ao estado produtor.

No caso do etanol hidratado, diferentemente do que ocorre com os combustíveis derivados do petróleo, o montante de ICMS recolhido cabe ao estado produtor e não ao estado de destino do produto. Além disso, cabe às destilarias e usinas o recolhimento do ICMS ao estado produtor. O preço do produto comprado pelas distribuidoras das destilarias e usinas já inclui o montante ICMS (diferentemente dos outros combustíveis).

Mas também as distribuidoras, ao venderem o etanol hidratado, recolhem o ICMS como contribuintes e, como contribuintes substitutos, a parcela relativa aos postos revendedores. Quando a distribuidora vende o etanol hidratado para um posto revendedor situado em outro Estado, ela recolhe o ICMS devido ao Estado produtor.

Assim, no caso do etanol, o ICMS incide da seguinte forma:

1. Para os produtores: no caso do etanol anidro incide ICMS diferido para Gasolina A e, no etanol hidratado, incide ICMS diretamente;
2. Para as distribuidoras: no caso do hidratado incide ICMS diretamente e por substituição tributária em relação à revenda;
3. Para as revendas: não há recolhimento já que o ICMS sobre etanol hidratado foi recolhido por substituição pelas distribuidoras.

Segundo o Convênio, na operação de importação de combustíveis derivados ou não de petróleo, o imposto devido por substituição tributária será exigido do importador, inclusive quando tratar-se de refinaria de petróleo ou suas bases ou formulador de combustíveis, por ocasião do desembarço aduaneiro.

A **Tabela 1** apresenta as alíquotas do ICMS para etanol e gasolina dentro dos Estados brasileiros.

Tabela 1: Alíquotas ICMS dentro dos estados brasileiros (nov. 2017)

	Etanol	Gasolina
AC	25%	25%
AL	25%	29%
AM	25%	25%
AP	25%	25%
BA	20%	28%
CE	25%	29%
DF	28%	28%
ES	27%	27%
GO	22%	30%
MA	26%	28%
MT	25%	25%
MS	25%	25%
MG	14%	29%
PA	26%	28%
PB	23%	29%
PR	18%	29%
PE	23%	29%
PI	19%	27%
RN	23%	29%
RS	30%	30%
RJ	25%	34%
RO	26%	26%
RR	25%	25%
SC	25%	25%
SP	12%	25%
SE	27%	29%

Fonte: Fecomustíveis, elaboração da autora.

2.3.2 CIDE-COMBUSTÍVEIS

A origem da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) aplicável aos combustíveis remonta o período da abertura do mercado de petróleo no Brasil que teve início com a sanção da Lei do Petróleo. Desta Lei constava o artigo 69 que exigia que, durante o período de transição de três anos, a política de preços dos combustíveis no País seria determinada por uma portaria interministerial do Ministério da Fazenda e de Minas e Energia.

Foi então criada uma fórmula paramétrica que determinava os preços dos combustíveis em razão do mercado internacional de petróleo e das variações do câmbio. Nesta fórmula havia ainda a Parcela de Preço Específica (PPE), cuja função era a de evitar transferências para o

mercado interno de grandes alterações do preço internacional, ao mesmo tempo, gerar recursos para o fim da conta petróleo e assegurar competitividade ao etanol. Essa PPE era recolhida nas refinarias da Petrobrás.

Com a liberação dos preços nas refinarias, verificou-se a necessidade de criar um outro imposto, já que a PPE não poderia ser cobrada de agentes privados por ocasião da importação de qualquer combustível (somente da Petrobrás). Isso acabou estendendo o período de transição em mais um ano e levou à criação da CIDE, pela Emenda Constitucional 33 de 11 de dezembro de 2001⁵¹, que incluiu o § 4º ao art. 177 da CF/88. Segundo a Emenda, o tributo incide sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, e álcool etílico combustível.

O regramento constitucional determinou também que a alíquota do tributo pode ser diferenciada por produto ou uso, e reduzida e restabelecida por ato do Poder Executivo. Segundo Velloso (2007, p. 330), a adoção de alíquotas diferenciadas por produto ou uso daria à CIDE o caráter seletivo além do extrafiscal que lhe é inherente. O objetivo extrafiscal declarado quando do encaminhamento da proposta de Emenda Constitucional ao Congresso foi a busca da neutralidade fiscal, mediante a tutela dos produtos nacionais, uma vez que a liberalização total do mercado nacional de petróleo e derivados passaria a se sujeitar a uma concorrência mais acentuada com os produtos importados.

Em relação à seletividade da CIDE, Velloso (2007, p. 300) considera que a Constituição não elegeu qual o critério adotado de modo expresso, já que não trata de sua ocorrência nem em função da essencialidade do produto, nem qualquer outro critério. Apesar de não estar constitucionalmente determinado, parece bastante evidente que a seletividade da CIDE se relaciona ao seu funcionamento como imposto ambiental, sobretudo quando incidente sobre a gasolina e o diesel, onerando mais sempre os combustíveis mais nocivos ao meio ambiente.

À CIDE, em tese, não se aplica o princípio da anterioridade, conforme disposto no Art. 150, III, b da CF/88, o que, para Velloso (2007, p. 330) se trataria de uma flagrante inconstitucionalidade. No caso da Cide-combustíveis a exceção à anterioridade fica bastante evidenciada em dispositivo constitucional que estabelece que sua alíquota pode ser reduzida e restabelecida por ato do Poder Executivo sem o cumprimento da regra (Art. 177, §4º, I, “b” da CF/88).

Ademais, os recursos arrecadados com a CIDE deveriam ser destinados ao pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, gás natural e seus derivados e

⁵¹ Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc33.htm. Acesso em: 10 ago. 2017.

derivados de petróleo; ao financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás; e, ao financiamento de programas de infraestrutura de transportes.

Ainda no plano constitucional, deve-se lembrar que, uma vez sendo a CIDE uma contribuição interventiva e, por isso, um tributo finalístico, é intrínseca a ela a vinculação dos recursos angariados à finalidade que justifica sua instituição (VELLOSO, 2007, p. 300). Segundo este autor, uma vez se tratando de uma contribuição de intervenção no domínio econômico relativa à importação e à comercialização de petróleo, gás natural, seus derivados e álcool combustível, as receitas auferidas com a sua arrecadação deveriam ser destinadas intervenção nesse segmento industrial e comercial. O texto constitucional determina que os recursos aferidos com a CIDE devam ser direcionados ao pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, gás natural e seus derivados e derivados de petróleo; ao financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás; e, ao financiamento de programas de infraestrutura de transportes⁵². Assim, o emprego dos recursos angariados com a contribuição interventiva em programas de infraestrutura que não sejam relacionados com tais atividades seria flagrantemente inconstitucional.

A transferência de parte da arrecadação da CIDE para estados, Distrito Federal e municípios foi determinada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003⁵³, que inseriu o inciso III no art. 159, fixando um repasse de 25% da arrecadação do tributo dos quais 75% eram destinados aos Estados e Distrito Federal e 25% aos Municípios. A Lei nº 10.866, de 4 de maio de 2004, alterou a Lei 10.336/2001 e regulamentou essa partilha das transferências da CIDE. Posteriormente, a Emenda Constitucional nº 44, de 30 de junho de 2004, alterou o percentual do tributo a ser distribuído para 29%, mantendo a partilha de 75% do montante para Estados e Distrito Federal e 25% para os Municípios.

A transferência intergovernamental iniciou-se no ano de 2004 e, com o passar dos anos, foram editadas Leis modificando a regulamentação da cobrança do tributo, assim como decretos presidenciais alterando o valor das alíquotas sem, entretanto, produzir efeitos sobre a metodologia da transferência intergovernamental correspondente. Como o repasse da CIDE-Combustíveis é um percentual da arrecadação desse tributo, o montante transferido em cada período é diretamente proporcional ao desempenho da arrecadação líquida dessa contribuição no período anterior. A definição dos montantes de participação dos Estados, DF e Municípios na CIDE é de competência do Tribunal de Contas da União (TCU), que o faz anualmente.

⁵² Constituição Federal, artigo 177, § 4, II.

⁵³ Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc42.htm. Acesso em: 10 ago. 2017.

No caso específico dos combustíveis, foi a Lei nº 10.336, de 19 de dezembro de 2001, que instituiu a CIDE-combustíveis, incidente sobre a importação e a comercialização de gasolina e suas correntes, diesel e suas correntes, querosene de aviação e outros querosenes, óleos combustíveis (*fuel-oil*), gás liquefeito de petróleo (GLP), inclusive o derivado de gás natural e de nafta, e álcool etílico combustível.

A norma dispõe em seu art. 2º que a CIDE-Combustíveis tem como fatos geradores as operações de importação e de comercialização no mercado interno dos seguintes produtos: gasolina e suas correntes; diesel e suas correntes; querosene de aviação e outros querosenes; óleos combustíveis (*fuel-oil*); gás liquefeito de petróleo, inclusive o derivado de gás natural e de nafta; e, álcool etílico combustível⁵⁴. Também determina que a CIDE possui alíquotas específicas sobre importação ou comercialização dos produtos tributados no mercado interno, por m³ ou tonelada⁵⁵. Pela norma, a CIDE tem piso zero e um teto cujo valor varia em razão do combustível, e é cobrada na refinaria. Atualmente CIDE-combustíveis está regulada, além da Lei nº 10.336/2001, pelo Decreto nº 5.060, de 2004.

⁵⁴ É sempre válido lembrar que a Resolução da ANP nº 23 de 06/07/2010, define no inciso I do seu artigo 2º que o Álcool etílico combustível ou etanol combustível é “o combustível destinado ao uso em motores de combustão interna de ignição por centelha e que possui como principal componente o etanol, especificado sob as formas de álcool etílico anidro combustível ou etanol anidro combustível e álcool etílico hidratado combustível ou etanol hidratado combustível e produzido por agente cadastrado ou importado por empresa autorizada, de acordo com regulamentação da ANP, utilizado em ensaios de avaliação de consumo de combustível e emissões veiculares para homologação de veículos automotores”. Ou seja, existe a possibilidade de se tributar com a CIDE tanto o etanol anidro quanto o hidratado. Disponível em:

<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=113768>. Acesso em: 10 dez. 2017.

⁵⁵ O artigo, regulamentado por Decreto, estipula que, em regra, as alíquotas seriam as seguintes: “Art. 5º A CIDE terá, na importação e na comercialização no mercado interno, as seguintes alíquotas específicas:

I – gasolina, R\$ 860,00 por m³;

II – diesel, R\$ 390,00 por m³;

III – querosene de aviação, R\$ 92,10 por m³;

IV – outros querosenes, R\$ 92,10 por m³;

V – óleos combustíveis com alto teor de enxofre, R\$ 40,90 por t;

VI – óleos combustíveis com baixo teor de enxofre, R\$ 40,90 por t;

VII – gás liquefeito de petróleo, inclusive o derivado de gás natural e da nafta, R\$ 250,00 por t;

VIII – álcool etílico combustível, R\$ 37,20 por m³.

§ 1º Aplicam-se às correntes de hidrocarbonetos líquidos que, pelas suas características físico-químicas, possam ser utilizadas exclusivamente para a formulação de diesel, as mesmas alíquotas específicas fixadas para o produto.

§ 2º Aplicam-se às correntes de hidrocarbonetos líquidos as mesmas alíquotas específicas fixadas para gasolinás.

§ 3º O Poder Executivo poderá dispensar o pagamento da CIDE incidente sobre as correntes de hidrocarbonetos líquidos não destinados à formulação de gasolina ou diesel, nos termos e condições que estabelecer, inclusive de registro especial do produtor, formulador, importador e adquirente.

§ 4º Os hidrocarbonetos líquidos de que trata o § 3º serão identificados mediante marcação, nos termos e condições estabelecidos pela ANP.

§ 7º A CIDE devida na comercialização dos produtos referidos no *caput* integra a receita bruta do vendedor.”

Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LEIS_2001/L10336.htm. Acesso em: 10 ago. 2017.

Desde então, sucessivos decretos têm alterado a alíquota desses dois combustíveis e mantendo zerada a do álcool. Até o momento de conclusão deste trabalho, vale a redação dada pelo Decreto nº 8.395, de 2015 segundo o qual as alíquotas específicas da CIDE foram reduzidas para R\$ 100,00 (cem reais) por metro cúbico de gasolinas e suas correntes, e R\$ 50,00 (cinquenta reais) por metro cúbico de óleo diesel e suas correntes⁵⁶. As demais alíquotas foram mantidas zeradas⁵⁷.

Apesar de ser uma contribuição intervenciva, o que se observou nos últimos dez anos é que os preços dos combustíveis, na prática, não funcionaram de forma livre, mas sim sobre forte intervenção do governo, principalmente a partir do final do ano de 2010. Assim, a CIDE não foi utilizada segundo sua finalidade já que a política intervencionista adotada no período pautada em finalidade política e sob a justificativa de necessidade de controle da inflação, ocasionou uma utilização equivocada da CIDE.

Especialmente a partir de 2010, o que se observou foi a redução da CIDE incidente sobre a gasolina na tentativa de se elevar as receitas da Petrobrás, especialmente como contrapartida pela alta do preço internacional do petróleo, cuja opção política foi a de não repassar seu custo aos consumidores. Em 2012 a CIDE da gasolina teve alíquota zerada, o que não impediu a crise financeira da Petrobrás, além de aumentar a crise no setor do etanol.

No final do ano de 2014, com o novo ciclo de preços baixos do petróleo, o governo voltou a cobrar CIDE sobre a gasolina. A despeito da baixa do preço internacional do combustível, ao contrário da forma como a CIDE fora inicialmente concebida, optou-se por uma alíquota pequena sobre a gasolina, ainda com intuito de beneficiar Petrobrás, com a reposição das perdas recentes da empresa. Por isso, desde esse período a Petrobrás passou a auferir prêmios com a venda de gasolina e diesel. Enquanto isso, a União, Estados e municípios permaneceram sem os benefícios da uma CIDE mais elevada e o setor de etanol, tão prejudicado quanto a Petrobrás, acabou perdendo cada vez mais competitividade.

⁵⁶ Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/decreto/d5060.htm. Acesso em: 10 ago. 2017.

⁵⁷ Segundo o Decreto, o tributo sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool etílico combustível, com as seguintes alíquotas: a) R\$ 100,00 (cem reais) por metro cúbico de gasolinas e suas correntes; b) R\$ 50,00 (cinquenta reais) por metro cúbico de óleo diesel e suas correntes; e, c) zero, para querosene de aviação, demais querosenes; óleos combustíveis com alto teor de enxofre, óleos combustíveis com baixo teor de enxofre, gás liquefeito de petróleo, inclusive o derivado de gás natural e de nafta; e álcool etílico combustível.

2.3.3 PIS E COFINS

Em 1970 foram criadas a Contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP), unificadas 1975. Por sua vez a COFINS teve sua origem na edição da Lei que criou o Finsocial, a saber, o Decreto-lei 1.940, de maio de 1982 (também predecessor da CSLL). O Decreto instituía a contribuição social incidente sobre a receita bruta das empresas que realizam venda de mercadorias (posteriormente também serviços), bem como das instituições financeiras e das sociedades seguradoras⁵⁸.

Assim, a contribuição para o Programas de Integração Social – PIS e para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS são de competência da União, previstas na Constituição Federal, respectivamente, nos artigos 239 e 195, I, “b”. O PIS e a COFINS foram instituídos, respectivamente, pelas Leis Complementares 7/70 e 70/91 e, após inúmeros questionamentos judiciais especialmente em relação à COFINS, tiveram seu regramento unificado na Lei 9.718 de 27 de novembro de 1998. Estes tributos são também não cumulativos e a inexigibilidade do princípio da anterioridade, por construção doutrinária, não é aplicável, ainda que esta tese seja questionada pela doutrina,

As contribuições são calculadas sobre a receita ou o faturamento, por isso, são vários os regimes, a saber: i) a cumulatividade de incidências, que se faz baseada na Lei nº 9.718/98, preservada pelos artigos 8º e 10 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, respectivamente, e ainda aplicável a parcela considerável das pessoas jurídicas com alíquotas de 0,65% e 3% (PIS e COFINS, respectivamente); ii) a cobrança monofásica conforme art. 149, § 4º, da Constituição (com redação dada pela EC nº 33/01); e, iii) a não cumulatividade, introduzida pelas Leis nº 10.637/2002, 10.833/2003, na forma da autorização do art. 195, § 12, da Constituição Federal, sujeitos às alíquotas de 1,65% e 7,6% (PIS e COFINS, respectivamente).

A tributação dos derivados de petróleo consta dos artigos 4º da Lei 9.718/98 que estipula alíquota *ad valorem* de 5,08% e 23,44%, respectivamente, incidente sobre a receita bruta decorrente da venda da gasolina. Alternativamente, os produtores e importadores de gasolina podem optar pelo regime especial de apuração e pagamento da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, no qual os valores das contribuições são fixos, conforme o estipulado no art. 23 da Lei 10.865/04, a saber, de R\$ 141,10 e R\$ 651,40 por metro cúbico do combustível. Pela

⁵⁸ Ao longo da década de 90 inúmeros questionamentos judiciais surgiram em relação ao Finsocial. Estes questionamentos referiam-se, de modo geral, à convalidação do Finsocial dado pela Constituição de 1988.

mesma Lei (Lei 10.865/04), o Poder Executivo pode fixar coeficientes para redução essas alíquotas, o que é feito no Decreto nº 5.059, de 30 de abril de 2004. Atualmente, o Decreto nº 5.059, de 30 de abril de 2004 estipula uma redução de 0% para a gasolina.

Para o etanol, as alíquotas incidem sobre o produtor ou importador e sobre o distribuidor. Para o produtor ou importador o inciso I, artigo 5º da Lei 9.718/98 estabelece alíquotas 1,5% e 6,9%, respectivamente para PIS e COFINS. Já para o distribuidor, o inciso II da mesma lei estabelece alíquotas de 3,75% e 17,25%, respectivamente.

A cadeia produtiva de álcool também usufrui da incidência alternativa sob a alíquota específica, cujos limites constam do § 4º do artigo 5º da Lei 9.718/98 que estabelece que o produtor, o importador e o distribuidor podem optar por regime especial de apuração e pagamento das contribuições PIS/Pasep e COFINS. No caso da venda realizada por produtor ou importador as alíquotas específicas das contribuições são fixadas, respectivamente, em R\$ 23,38 e R\$ 107,52 por metro cúbico de álcool. No caso de venda realizada por distribuidor as alíquotas são de R\$ 58,45 e R\$ 268,80 por metro cúbico de álcool. Os §§ 8º e 9º do artigo 5º da Lei 9.718/98 estabelecem ainda que o Poder Executivo está autorizado a fixar coeficientes para redução das alíquotas fixas sendo que os coeficientes do produtor e o importador poderão ser diferentes daqueles estabelecidos para o distribuidor. Atualmente esta redução é determinada pelo Decreto nº 6.573, de 19 de setembro de 2008. Em 2017 este Decreto foi alterado pelo Decretos nº 9.101, de 20 de julho de 2017 e, posteriormente, pelo Decreto nº 9.112, de 28 de julho de 2017 de modo que as reduções foram estabelecidas de zero para produtor ou importador e de 0,6611 para o distribuidor⁵⁹.

Ademais, o § 10 do artigo 5º da Lei 9.718/98 estipula que a aplicação dos coeficientes de que tratam os §§ 8º e 9º não poderá resultar em alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS superiores a, respectivamente, 1,65% e 7,6% do preço médio de venda no varejo (preços estes calculados a partir de dados colhidos por instituição idônea).

⁵⁹ A edição dos decretos que, em tese, reduziam o fator de redução – portanto aumentando a tributação sobre o etanol – foram motivo de polêmica justamente pela regra constante do § 10 do artigo 5º da Lei 9.718/98 que determina que a aplicação dos coeficientes de redução das alíquotas fixas não poderiam resultar em alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins superiores a, respectivamente, 1,65% e 7,6% do preço médio de venda no varejo (preços estes calculados a partir de dados colhidos por instituição idônea). Assim, além de a redução de 0,4 para o distribuidor ter sido alvo de reclamações por parte do setor sucroalcooleiro que temia perda de competitividade do etanol frente a gasolina, o aumento dos valores de tributos decorrente da redução do fator de redução foi acima do permitido pelo § 10 do artigo 5º da Lei 9.718/98 (PIS/Cofins sobre o etanol não pode ser maior que 1,65% e 7,6% respectivamente do preço médio ao consumidor nos últimos 12 meses). Assim, o Decreto 9.112, ampliou o fator de redução de 0,4 para 0,6611 para o distribuidor (a regra vigente de 2013 a 2017, até o equivocado Decreto 9101/17, dada pelo Decreto nº 7.997 de 2013 aplicava um o fator de redução de 1,00 para o distribuidor).

As alíquotas de ambas as contribuições incidentes são reduzidas a zero para as receitas auferidas pelos comerciantes varejistas na venda de álcool anidro adicionado à gasolina efetuada pelos distribuidores (§ 1º do Artigo 5º da Lei 9.718/98).

2.3.4 IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO

O imposto de importação de produtos para o Brasil do Exterior⁶⁰, de competência da União, tem como base de cálculo o CIF (*Cost, Insurance and Freight*)⁶¹, pois inclui os custos com seguro e frete. Sua alíquota pode ser alterada por meio de Decreto do Presidente da República, conforme previsão constitucional.

A alíquota do imposto de importação é basicamente determinada no âmbito do Mercosul, por meio da Tarifa Externa Comum – TEC, mas há a possibilidade de cada um dos países-membro aplicar alíquotas diferentes a alguns produtos. No caso dos derivados de petróleo, a alíquota tem sido mantida em zero.

No caso do etanol, a TEC do Mercosul estabelece alíquota de 20%. Até meados de 2017 o etanol constava da lista de exceções da TEC e, portanto, sua alíquota era zero. Contudo, a Câmara de Comércio Exterior (Camex) publicou em 1º de setembro de 2017 a Resolução 72 do Comitê Gestor do órgão (Gecex), que limita a importação, isenta de Imposto de Importação (II), de etanol (NCM⁶² 2207.10.10 e NCM 2207.20.11) a 1,2 bilhão de litros por um período de 24 meses. A resolução também definiu que a importação com tarifa zero não poderá ultrapassar o volume de 150 milhões de litros por trimestre. As aquisições realizadas fora da cota pagarão 20% de tarifa de II, alíquota praticada também pelos demais países do Mercosul⁶³.

2.3.5 PARTICIPAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO NO PREÇO DOS COMBUSTÍVEIS

Após a apresentação dos tributos incidentes sobre os combustíveis, em especial sobre o etanol, faz-se necessário compreender o “peso” dessa tributação nos preços dos combustíveis. Segundo a Fecomustíveis (Federação Nacional do Comércio de Combustíveis e

⁶⁰ Deve-se ressaltar que se trata do Imposto de importação das transações entre países, já que entre os estados da federação o tributo aplicável é o ICMS.

⁶¹ Ou seja, com frete e o seguro pagos pelo fornecedor, que também é responsável pela entrega até o local de destino.

⁶² Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM.

⁶³ Conforme a regra publicada no DOU de 1º de setembro de 2017 e disponível em:
<http://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?data=01/09/2017&jornal=1&pagina=27&totalArquivos=208>. Acesso em: 10 de set. 2017.

Lubrificantes), a média nacional porcentual da carga tributária incidente sobre a gasolina e etanol em novembro de 2017 é de, respectivamente, 43% e 24%⁶⁴. A tabela apresentada pela Federação é reproduzida a seguir.

Tabela 1 - Peso da tributação no etanol e da gasolina (Média nacional em nov. 2017)

	Gasolina	Etanol
ICMS (comporta variação de alíquota por Estado)	25% a 34% do valor de pauta ⁶⁵	12% a 30% do valor de pauta
PIS/COFINS (federal)	R\$ 0,7925/litro	R\$ 0,1309/litro para o produtor e R\$ 0,1109 para o distribuidor
CIDE (federal)	R\$ 0,1000/litro	Não incide sobre o etanol ⁶⁶

Fonte: Fecombustíveis, elaboração da autora.

Além disso, a Fecombustíveis apresenta dados para os valores dos tributos por litro dos combustíveis para os Estados do Brasil. Estes dados (novembro de 2017) são reproduzidos a seguir e apresentados segundo a ordem dos Estados cujo valor da tributação do etanol total por litro é maior (maior para menor porcentual). Por obviedade, os estados com menores alíquotas de ICMS (ver **Figura 3**) para o etanol são aqueles cuja representação da tributação do etanol nos preços dos combustíveis, ou seja, São Paulo (ICMS etanol de 12%), Minas Gerais (ICMS etanol de 14%) e Paraná (ICMS etanol de 17%).

⁶⁴ Fonte: Fecombustíveis. Disponível em: <http://www.fecombustiveis.org.br/revendedor/tributacao/>. Acesso em: 17 nov. 2017.

⁶⁵ Pauta Fiscal é o valor referencial definido pela Secretaria da Fazenda de cada Estado mediante pesquisa periódica de preços, para ser utilizado como base de cálculo nas situações previstas na legislação tributária.

⁶⁶ Como já discutido, na verdade, a alíquota é zerada para o etanol.

Tabela 2 - Valor dos Tributos sobre etanol e gasolina nos estados (R\$ em nov. 2017).

	Etanol (R\$/L)			Gasolina (R\$/L)		
	CIDE + PIS/COFINS	ICMS	CIDE + PIS/COFINS + ICMS	CIDE + PIS/COFINS	ICMS	CIDE + PIS/COFINS + ICMS
RS	0,242	1,074	1,315	0,652	1,226	1,877
AP	0,242	0,968	1,209	0,652	0,93	1,581
RR	0,242	0,945	1,187	0,652	0,965	1,617
PA	0,242	0,922	1,164	0,652	1,112	1,763
TO	0,242	0,922	1,164	0,652	1,154	1,806
AC	0,242	0,92	1,162	0,652	1,129	1,78
DF	0,242	0,899	1,141	0,652	1,136	1,788
SE	0,242	0,897	1,138	0,652	1,132	1,783
ES	0,242	0,881	1,123	0,652	1,038	1,69
RJ	0,242	0,877	1,119	0,652	1,439	2,091
RO	0,242	0,875	1,117	0,652	1,027	1,679
MA	0,242	0,856	1,097	0,652	1,015	1,667
AL	0,242	0,81	1,052	0,652	1,168	1,82
AM	0,242	0,81	1,052	0,652	1,019	1,67
CE	0,242	0,788	1,029	0,652	1,119	1,771
SC	0,242	0,785	1,027	0,652	0,943	1,594
RN	0,242	0,765	1,007	0,652	1,143	1,795
MS	0,242	0,755	0,997	0,652	0,967	1,619
PB	0,242	0,731	0,973	0,652	1,114	1,765
PE	0,242	0,689	0,931	0,652	1,192	1,843
GO	0,242	0,683	0,925	0,652	1,251	1,902
BA	0,242	0,64	0,882	0,652	1,117	1,769
MT	0,242	0,618	0,86	0,652	1,026	1,677
PI	0,242	0,612	0,854	0,652	1,042	1,693
PR	0,242	0,491	0,733	0,652	1,117	1,768
MG	0,242	0,441	0,683	0,652	1,248	1,9
SP	0,242	0,286	0,528	0,652	0,919	1,57

Fonte: Fecomcombustíveis⁶⁷, elaboração da autora.

⁶⁷ Fonte: Fecomcombustíveis. Disponível. Disponível em: <http://www.fecomcombustiveis.org.br/wp-content/uploads/2017/11/Carga-tribut%C3%A1ria-estadual-Novembro-2017.pdf>. Acesso em: 17 nov. 2017.

3 AGROINDÚSTRIA CANAVIEIRA E AS POLÍTICAS PÚBLICAS PARA O SETOR

Este terceiro Capítulo cuidará da descrição e análise das políticas públicas adotadas pelo Governo para a promoção da indústria sucroalcooleira, especialmente após a década de 1930 até dias atuais. O Capítulo abordará inicialmente os aspectos institucionais do setor que o torna extremamente complexo. Após isso, a análise passará para a forma como o Governo conduziu o processo de formação de preços dos combustíveis no Brasil desde os anos 30, quando o etanol passou a ser utilizado como combustível, até os dias atuais. Finalmente será jogada luz sobre as políticas públicas adotadas para o setor a partir do seu processo de desregulamentação observada no início dos anos 2000. O objetivo final do Capítulo é justamente compreender o novo papel do Estado e sua atuação como impulsionador da produção e consumo do etanol para que se possa, por fim, avaliar se as medidas adotadas priorizam o que é proposto como política de promoção do etanol através da aplicação da tributação na sua função indutora.

Ao contrário do Capítulo anterior, cuja abordagem se deu no âmbito da análise do efeito da tributação sobre os indivíduos e, mais especificamente, do entendimento de como a tributação atua sobre a produção e o consumo do etanol, neste Capítulo a abordagem será sobre os aspectos institucionais intrínsecos ao setor sucroenergético e seu processo de desenvolvimento ao longo do tempo no Brasil. A abordagem deixa aqui de perpassar os aspectos micro do setor relacionados à tributação, para entender, no âmbito macro, as políticas que guiaram o setor até os dias atuais.

Para esse estudo é imprescindível considerar que o setor sucroenergético esteve sempre sob forte regulação do governo brasileiro. Esta regulação se deu ora porque se pretendia segurar as crises no setor, cuja economia brasileira era dependente, ora porque era necessário sair da crise fiscal, especialmente agravada em momentos de alta no preço internacional do petróleo.

Em complementação ao proposto no Capítulo anterior, a despeito de toda regulação adotada, notar-se-á que a coordenação entre políticas públicas e o setor pareceu sempre visar atender as necessidades de curto prazo e predominantemente fiscais, pouco se fazendo em relação ao planejamento de médio e longo prazos da indústria e tendendo sempre pela não utilização das políticas tributárias indutoras.

Foco será dado às políticas macroeconômicas adotadas a partir da desregulamentação do setor sucroenergético observada nos anos 2000. Esta abertura se mostrou inevitável (novo papel do Estado) e foi parte de um processo mais amplo de afastamento do Estado da economia e do início da sua atuação reguladora. Porém, as políticas públicas e de coordenação do Estado

em relação ao setor se mostram bastante imprecisas. Além da dificuldade de coordenação dos interesses entre os agentes envolvidos na regulação – e o próprio Estado, a situação é agravada por características intrínsecas ao setor, onde o que se observa é uma cadeia produtiva para o setor e estrutura organizacional do mercado de etanol altamente complexas.

Antes mesmo de se percorrer os processos histórico e de desregulamentação da indústria, serão apresentadas algumas características da cadeia produtiva da indústria sucroalcooleira e estrutura organizacional do etanol justamente com o objetivo de perceber a sua complexidade e permitir balizar críticas e considerações a respeito da postura do Estado frente o setor.

3.1 A CADEIA PRODUTIVA SETOR E DO MERCADO DE ETANOL

A cana-de-açúcar é um insumo básico utilizado numa ampla variedade de produtos de alto valor agregado e grande importância econômica. São exemplos: biocombustíveis, açúcar, etanol e bioeletricidade, etc. É por isso que a cana-de-açúcar é considerada uma matéria-prima muito eficiente, especialmente quando destinada à produção de biocombustível. Ela também tem sido usada como matéria-prima para a próxima geração de biocombustíveis, como o biobutanol e o diesel derivado do açúcar. Contudo, cada um desses produtos possui demanda e dinâmica de preços diferentes. É por isso que a cadeia produtiva do setor é bastante complexa.

Segundo apresentado pela CONAB no relatório “Perfil do Setor do Açúcar e do Etanol no Brasil”⁶⁸ para o ano de 2014/2015 existem três características próprias da indústria no País que a diferencia em relação a outros países.

A primeira delas é o fato de que a maior parte das indústrias produz uma proporção bastante alta da cana-de-açúcar que processa. Segundo o relatório, esta característica a diferencia do padrão internacional no qual a atividade agrícola da produção de cana-de-açúcar permanece separada da produção industrial e, no caso brasileiro, está associado à dimensão continental do País e também à grande disponibilidade de terras férteis e aptas para o cultivo da cana-de-açúcar e à tradição agrária do país.

Assim, segundo o Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (Mapa), no ano de 2016, o setor sucroenergético brasileiro apresentou recordes de produção em processamento de cana-de-açúcar, atingindo cerca de 670 milhões, e de produção de açúcar, com 39 milhões

⁶⁸ Disponível em:

http://www.conab.gov.br/OlalaCMS/uploads/arquivos/17_11_28_16_42_59_perfil_sucroalcool2014e15.pdf.
Acesso em: 05 jan. 2018.

de toneladas. Porém, a produção do etanol (anidro e hidratado) caiu 7%, totalizando 28,3 bilhões de litros.

No ano de 2015 a produção de cana-de-açúcar do País estava distribuída por mais de 10,8 milhões de hectares e está concentrada em basicamente duas regiões: uma no Norte-Nordeste (com safra de agosto/setembro de um ano até março/abril do ano seguinte) e outra no Centro-Sul (com safra de abril/maio a novembro/dezembro de um mesmo ano).

Tabela 3 - Área Plantada com cana-de-açúcar, 2010 – 2015 (hectares)

ESTADO/SAFRA	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Região Centro-Sul	7.895.289	8.336.225	8.482.249	8.965.450	9.321.454	9.621.715
Região Norte-Nordeste	1.269.467	1.280.390	1.270.079	1.257.593	1.324.204	1.248.932
Brasil	9.164.756	9.616.615	9.752.328	10.223.043	10.645.658	10.870.647

Fonte: Unicadata, elaboração da autora

A segunda característica apontada pela CONAB relaciona-se à distribuição espacial das unidades de produção dentro do território nacional. Segundo o órgão, a posição geográfica brasileira mundial possibilita a produção de cana-de-açúcar e seus derivados num amplo espaço geográfico, especialmente no sentido norte-sul, conferindo ao País uma grande diversidade de microclimas que permitem uma produção de grande escala e ao longo de muitas regiões do país, em diferentes períodos de tempo. Segundo a CONAB, esta característica facilita a manutenção de uma logística de distribuição de etanol combustível com baixo custo de transporte além de facilitar o abastecimento dos grandes centros urbanos e que concentram a maior parte da frota nacional de veículos leves.

O órgão destaca que o País mantém a produção de açúcar e etanol por praticamente todos os meses do ano, apesar das diferentes intensidades. Esta é outra consequência da distribuição geográfica das unidades produtivas combinada com os períodos de colheita da cana-de-açúcar entre os estados.

Em relação a este aspecto é válido acrescentar que o Brasil apresenta dois períodos distintos de safra: de setembro a março no Norte-Nordeste, e de abril a novembro no Centro-Sul. É por isso que o país produz etanol durante praticamente o ano todo, apesar de a produção de cana-de-açúcar da região Norte/Nordeste brasileiro caracteriza-se pela baixa produção e altos custos. Já a região Centro/Sul é caracterizada por maior nível de produtividade e desenvolvimento ambiental e por considerável potencial de expansão.

Assim, na safra 2016/2017 o Centro Sul do País, representado pelos estados de Goiás, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Minas Gerais, Paraná e São Paulo, respondeu por aproximadamente 93% da produção nacional de cana, 92% do açúcar e etanol anidro e quase

96% do etanol hidratado. Merece aí destaque o estado de São Paulo, com participação média anual superior a 56% da produção nacional de cana e derivados.

Tabela 4 - Distribuição geográfica da produção Safra 2016/2017

		Cana-de-açúcar	Açúcar	Etanol (mil m³)		
				Mil toneladas	Anidro	Hidratado
Região Centro-Sul	São Paulo	365.989,64	24.248,14	6.151,01	7.045,87	13.196,88
	Goiás	67.629,84	2.101,73	1.312,68	3.071,77	4.384,46
	Minas Gerais	63.516,09	3.992,72	1.193,06	1.448,29	2.641,34
	Mato Grosso do Sul	50.291,83	1.734,74	806,81	1.901,71	2.708,52
	Paraná	40.417,09	3.059,86	616,34	738,56	1.354,90
Região Norte-Nordeste	Alagoas	16.030,63	1.446,04	275,62	107,38	382,99
	Pernambuco	11.825,81	1.004,04	131,89	203,17	335,05
	Paraíba	4.856,05	186,82	138,75	144,99	283,74
	Bahia	2.366,96	124,78	55,67	50,22	105,90
	Tocantins	2.086,61	-	116,74	45,45	162,18
Região Centro-Sul		607.136,70	35.627,52	10.655,45	14.995,87	25.651,32
Região Norte-Nordeste		44.703,99	3.106,56	933,69	669,44	1.603,12
Brasil		651.840,68	38.734,08	11.589,14	15.665,30	27.254,44

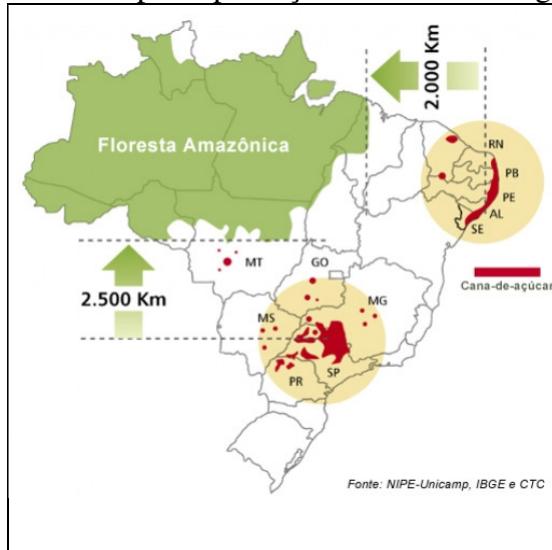
Fonte: Unicodata, elaboração da autora

Na safra 2016/2017 o estado de São Paulo foi também o principal produtor de cana de açúcar, respondendo por 63% da produção nacional, além de 48% da produção de etanol (total).

Na região Nordeste, a produção concentra-se nos estados de Alagoas e Pernambuco, mas as condições geográficas limitam a produtividade do cultivo. Muitas das unidades da região Nordeste concentram-se na produção de açúcar para exportação.

Em função de questões relacionadas à logística, as usinas produtoras de açúcar e álcool se localizam próximas aos canaviais, para reduzir as perdas técnicas e o custo de transporte. Deste modo, as usinas concentram-se também nas regiões Centro-Sul e Nordeste, centros que oferecem matéria-prima.

Figura 1 - Mapa da produção setor sucroenergético



Fonte: Sítio da Unica⁶⁹

A terceira característica apontada pela CONAB é a diversidade de produtos comerciais que são fabricados a partir do caldo da cana-de-açúcar e dos resíduos líquidos e sólidos da moagem. Assim, além do açúcar e do etanol, tem-se a produção de cachaça e a rapadura (extraídos do caldo) e a cogeração de energia elétrica (gerada com a queima do bagaço).

No que diz respeito ao açúcar e ao etanol, a maior parte de sua produção é oriunda de indústrias equipadas para a fabricação de ambos os produtos. Nesta indústria, além do açúcar, o Brasil produz o etanol anidro e o hidratado⁷⁰ e é pioneiro no uso do etanol como combustível veicular e seu uso passou a ser substancial a partir do ano de 2003, especialmente desencadeado às altas nos preços da gasolina, às crescentes preocupações ambientais e à introdução dos veículos *flexfuel* no mercado.

Segundo a UNICA⁷¹, o etanol de cana-de-açúcar possui comprovadas vantagens econômicas e ambientais, já que ele que oferece um balanço positivo de energia fóssil. Segundo apresenta a entidade, estudos demonstram que o etanol da cana-de-açúcar gera 9,3 unidades de energia renovável para cada unidade de combustível fóssil utilizada em seu ciclo de produção. Já o balanço energético de outras matérias-primas como milho, grãos e beterraba não ultrapassaria duas unidades de energia renovável para cada unidade de energia fóssil utilizada

⁶⁹ Disponível em: <http://www.unica.com.br/mapa-da-producao/>. Acesso em: 10 jan. 2018.

⁷⁰ Segundo o relatório supra da UNICA: “O Brasil produz dois tipos de etanol: o hidratado, que tem um teor de água de aproximadamente 5,6% em volume; e o anidro, virtualmente livre de água. O etanol hidratado é utilizado em veículos equipados com motores movidos exclusivamente a etanol ou *flexfuel*, enquanto o etanol anidro é misturado à gasolina antes da venda”.

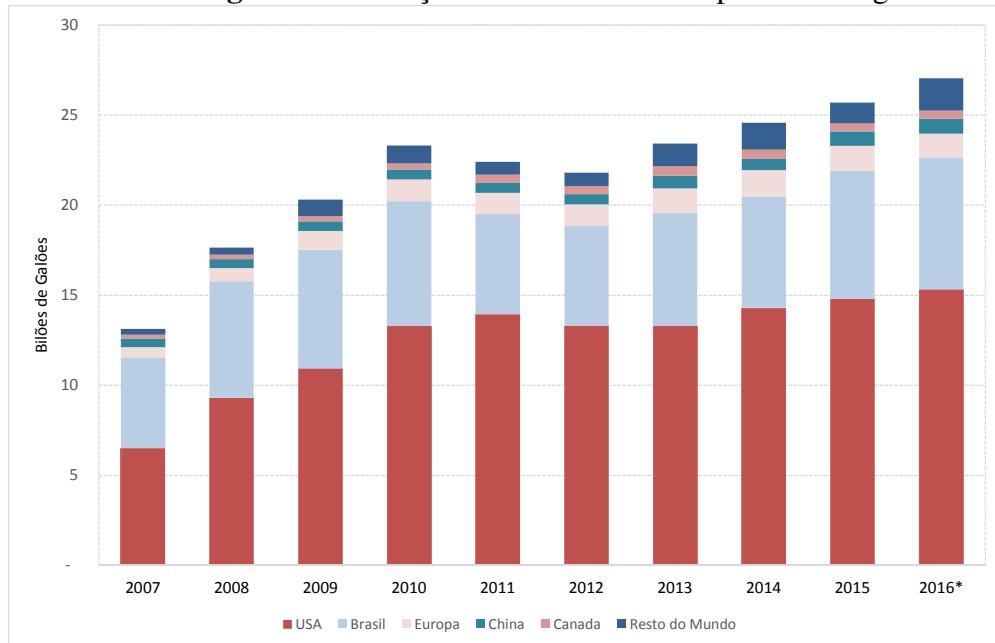
⁷¹ Segundo o relatório “A Indústria da Cana-de-açúcar: etanol, açúcar, bioeletricidade” apresentado pela UNICA. Disponível em: www.unica.com.br/download.php?idSecao=17&id=25497159. Acesso em: 10 jan. 2018.

na produção. Assim, o etanol da cana-de-açúcar apresenta um importante papel no intuito de mitigar as mudanças climáticas.

Assim, é a cadeia produtiva sucroalcooleira brasileira bastante estruturada pois, além das características citadas anteriormente, o Brasil é o único país do mundo que domina todos os estágios da sua tecnologia de produção, desde a produção da cana-de-açúcar, até a colocação do açúcar e do álcool no mercado para consumo final, passando por todos os elos de processamento. Esta última característica pode ser creditada a todo o processo de desenvolvimento industrial da produção do álcool brasileiro, especialmente após o Proálcool, processo que será analisado com mais detalhes no próximo item deste Capítulo.

Apesar de já ter ocupado a posição de maior produtor mundial de etanol, esta realidade se reverteu nos últimos anos, passando os Estados Unidos ocupar lugar de destaque⁷².

Figura 2 - Produção Mundial de Etanol por País/ Região



Fonte: Renewable Fuels Association⁷³, elaboração da autora

Segundo o relatório “Cadeia produtiva da indústria sucroalcooleira: cenários econômicos e estudos setoriais” produzido pelo SEBRAE no ano de 2008, a cadeia produtiva sucroalcooleira pode ser dividida em três blocos: i) a cadeia principal, na qual se dá o processo

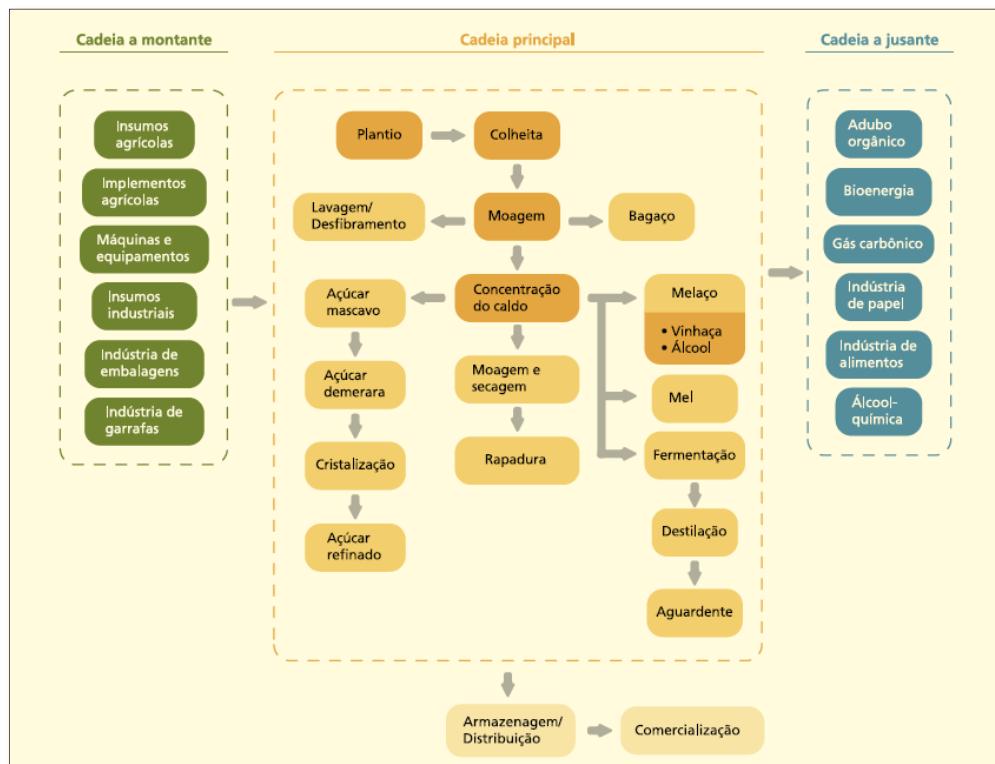
⁷² É bastante interessante notar que, segundo os dados da Renewable Fuels Association, a Tailândia tem emergido como produtores de etanol, ainda que em escala inferior à do Canadá (quinto maior produtor mundial). Excluindo-se os maiores produtores mundiais a Tailândia foi responsável por cerca de 20%, 29% e 18% da produção do restante do mundo respectivamente nos anos de 2014, 2015 e 2016.

⁷³ Fonte: Renewable Fuels Association. Disponível em:

<http://www.ethanolrfa.org/resources/industry/statistics/#1454098996479-8715d404-e546>. Acesso em: 10 de out. 2017.

de produção dos diversos produtos da cana-de-açúcar (açúcar, álcool, cachaça, rapadura, mel de engenho) e seus subprodutos; ii) a cadeia a montante, responsável pela oferta de insumos e matérias-primas, máquinas e equipamentos para a cadeia principal; e, iii) a cadeia a jusante, que utiliza os produtos e subprodutos da cadeia principal.

Figura 3 - Cadeia produtiva sucroalcooleira



Fonte: Sebrae (2008)

Como se pode observar da **Figura 3**, a cadeia produtiva do setor sucroalcooleiro é por si só bastante complexa, especialmente em função da diversidade considerável de estruturas produtivas desempenhadas por grandes e pequenas empresas, assim como de produtos e subprodutos comercializados do mercado e de outras atividades industriais (SEBRAE, 2008).

Tendo em vista esta complexidade, é necessário aqui delimitar o escopo do trabalho focando apenas na estrutura produtiva do mercado do etanol em vez de realizar a análise de toda a cadeia da indústria sucroalcooleira. Este recorte permite incluir um importante elemento inter-relacionado à produção do etanol e que influencia completamente o funcionamento do mercado: a competição com a gasolina.

Antes de adentrar o estudo da cadeia dos combustíveis, uma importante observação merece ser feita quanto à relação ao funcionamento do mercado. Como já informado, da matéria-prima, a cana-de-açúcar, produzem-se açúcar, álcool anidro (aditivo para gasolina) e álcool hidratado para os mercados interno e externo, com demandas e dinâmica de preços

diferentes. De modo genérico, o álcool anidro é misturado à gasolina comum e seu comportamento, em termos de quantidade, está intimamente relacionado com a demanda por gasolina comum e com o percentual fixado para a mistura carburante. O percentual de adição é escolhido pelo governo e tem variado entre 20% e 25%, em termos de volume, nos últimos anos. Grosso modo, é possível dizer que este coeficiente é utilizado pelo governo para estabilizar o mercado de combustíveis. A fração é aumentada quando há folga excessiva no mercado de álcool ou o preço do petróleo no mercado internacional está elevado. Por outro lado, elevação no preço do álcool e/ou redução na quantidade disponível durante os períodos de entressafra conduzem à redução do percentual de mistura. O outro componente é o mercado de álcool hidratado, que é utilizado diretamente como combustível. Neste caso, assume-se uma paridade estabelecendo como paradigma para a conveniência do uso de etanol hidratado frente à gasolina C (com etanol anidro) uma relação de preços menor que 0,7 ou 70% (preço do litro do etanol deve ser equivalente a, no máximo 70% do preço do litro da gasolina C).

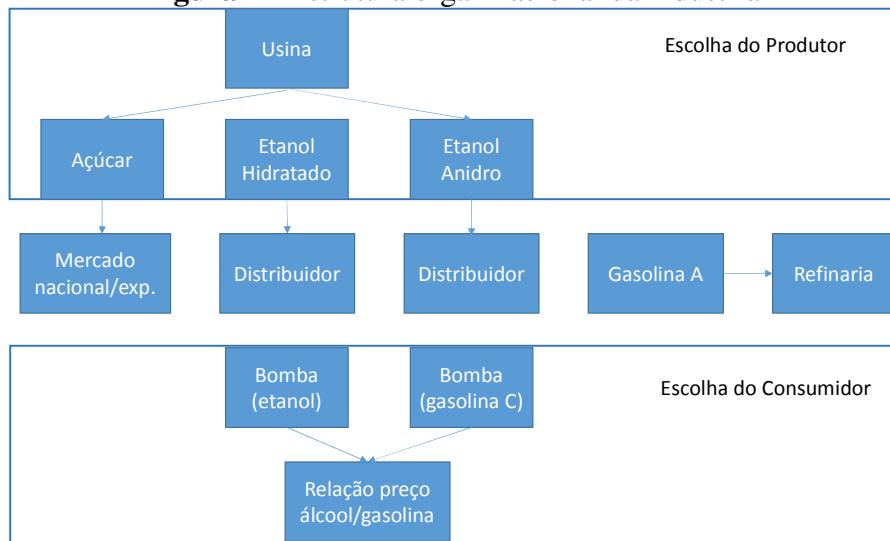
A estrutura produtiva da indústria do etanol⁷⁴ será neste trabalho delineada baseando-se no que é proposto por Costa e Guilhoto (2011), que estudam justamente a aplicação da tributação no etanol no estado de São Paulo. A escolha se deve ao fato de proposição dos autores ser bastante clara, pelo foco no tema da tributação, além de se adequar à maioria de modelos de estrutura organizacional apresentada por outros autores e instituições.

Segundo a proposta, existem três agentes na estrutura de produção e consumo do etanol. O primeiro é o produtor (usina), o segundo o distribuidor e o terceiro o consumidor (no caso, proprietário de um veículo *flexfuel*, já que o que se analisa é a relação etanol/gasolina). Ao fluxograma dos autores serão adicionados também a fase agrícola da produção de cana-de-açúcar e a possibilidade de se produzir açúcar.

Assim, o início da cadeia do etanol é composto pelos produtores/distribuidores de insumos e pelos produtores de cana. A partir disso, a figura ilustra a escolha do produtor, ou seja, da usina, que pode produzir etanol hidratado, etanol anidro, ou açúcar, dependendo da relação dos preços dos produtos.

⁷⁴ Para se compreender melhor a estrutura de funcionamento do mercado de combustíveis como um todo sugere-se a leitura do texto “Cadernos do CADE – Varejo de Gasolina – 2014”. Disponível em: <http://www.cade.gov.br/acesso-a-informacao/publicacoes-institucionais/dee-publicacoes-anexos/cadernos-do-cade-varejo-de-gasolina.pdf>. Não se confunda a cadeia produtiva da indústria sucroalcooleira com a

Figura 4 - Estrutura organizacional da indústria



Fonte: Baseado em Costa e Guilhoto (2011), elaboração da autora

O etanol hidratado, após passar pelo agente intermediário da estrutura (distribuidor), chega aos postos de combustível. Já o etanol anidro sofre um processo diferente. Ao chegar ao distribuidor, ele é misturado à gasolina A produzida nas refinarias e, após este processo, é transportado aos postos de combustível. Na bomba dos postos, o consumidor tem a opção de consumir um ou outro combustível. Por sua vez, o açúcar produzido pode ser destinado ao consumo interno ou à exportação.

A estrutura produtiva do setor sucroenergético é também bastante complexa, dado o número de elos que a compõem. Pode-se dizer que os elos mais importantes da estrutura do etanol estão o segmento principal, o segmento a montante e o segmento a jusante⁷⁵.

Apesar do diagrama apresentado acima tratar apenas da produção de álcool e açúcar, é preciso lembrar que o segmento a jusante ou dos produtos finais da indústria inclui ainda a possibilidade de se obter adubo orgânico, bioenergia, papel, etc. Desse modo, essa cadeia inclui uma diversidade considerável de estruturas produtivas a serem desenvolvidas pelas empresas, assim como de produtos e subprodutos colocados à disposição do mercado.

Moraes (2002, p. 27) apresenta algumas características do setor que no seu entendimento reforçam essa complexidade. A primeira delas – e talvez a mais evidente – é o

⁷⁵ No segmento à montante tem-se refino, no caso de derivados de petróleo e, para o etanol, fornecedores de matérias-primas, máquinas, equipamentos, tecnologias. Já o núcleo central inclui os elos das etapas fundamentais para a elaboração dos produtos finais de consumo (açúcar e álcool). A jusante, estão as atividades de promoção da comercialização e da distribuição para o mercado consumidor, assim como as atividades industriais de processamento do álcool e do bagaço para geração de insumos para outras cadeias produtivas (energia, fármacos, alimentos, etc.). No caso da gasolina na cadeia à jusante encontra-se basicamente a distribuição do produto.

fato de que o principal insumo, a cana-de-açúcar, é de origem agrícola⁷⁶ e, por isso, está sujeita a riscos climáticos e fitossanitários, à sazonalidade, à variação de renda dos produtores etc. É válido lembrar que o produto pertence à cadeia produtiva apresentada inicialmente e que, por isso, já possui uma complexidade à parte.

Assim, a oferta de cana-de-açúcar pode sofrer variações não planejadas, o que impacta não apenas nos preços de todos os produtos, mas também na oferta dos produtos finais. Santos *et al.* (2016, p. 21) apontam que, em função dessa característica, em uma safra com resultados econômicos ruins decorrentes, por exemplo, de intempéries ou baixas internacionais dos preços, o setor poderá se recuperar somente nas colheitas seguintes e caso haja melhora nas condições climáticas e do manejo da lavoura do ciclo em que se encontra. Segundo os autores, “um desafio de um empreendimento produtor de etanol é o fato de que a decisão de produzir (etanol ou açúcar) independe da demanda e dos preços dos produtos à época da colheita”. (SANTOS *et al.*, 2016, p. 21).

Por outro lado, como observa Moraes (2002), uma vez que a cana é uma cultura de ciclo longo, são necessários cinco cortes para que a atividade se torne viável. Destarte, apesar da necessidade de se realizar um planejamento de longo-prazo em relação ao plantio, a demanda depende do curto prazo, o que afeta a oferta dos canaviais. “Isso faz com que seja necessária intensa coordenação de toda a cadeia produtiva, não somente das unidades industriais, mas também dos fornecedores de cana-de-açúcar” (MORAES, 2002 p. 28).

Para Moraes (2000), uma segunda característica do setor é a flexibilidade de se produzir produtos de mercados distintos como etanol, energia, açúcar, etc. Para a autora, esse fato faz

⁷⁶ Importante observar que, segundo informações do sítio Novacana, a cana-de-açúcar é uma cultura semiperene já que, após seu plantio, pode ser cortada várias vezes antes de ser replantada. A média do seu ciclo produtivo é de seis anos com cinco cortes. Segundo este sítio existem duas opções de utilização para a época de plantio da cana: i) cana de 12 meses em que a cana é plantada pouco tempo após a última colheita e será colhida no ano seguinte e a terra será sempre cultivada com cana do que decorre produtividade mais baixa, e é por isso adotada em apenas 20% dos casos; ii) cana de 18 meses onde, após a última colheita do canavial, a terra fica vários meses descansando ou recebe uma cultura de rotação. Nesse caso, a produtividade do primeiro corte é muito mais alta, mas há o período da rotação que, no total, faz com que exista um espaço de cerca de dois anos entre o último corte do ciclo anterior e o primeiro corte do novo ciclo. Após o primeiro corte, que corresponde à chamada cana-planta, o canavial é colhido em média mais quatro vezes (cana soca) a partir da rebrota da cana cortada (soqueira). Segundo o sítio, a produtividade agrícola da cana-de-açúcar apresenta uma acentuada variabilidade que decorre da variedade plantada, da composição e quantidade do adubo aplicado, das características do solo, do manejo das pragas, da disponibilidade hídrica e das técnicas de plantio, tratos culturais e colheita adotada. É importante observar ainda que o ideal é colher a cana doze meses depois do corte da soca para que ela tenha como crescer e maturar. Por isso, a cana que deveria ter sido colhida em uma safra, mas somente o é na safra seguinte é chamada de cana bisada. Essa cana passa por dois ciclos de desenvolvimento (meses chuvosos, que dependem da região do plantio). Por isso, essa cana possui brotos laterais isoporizados, com mais açúcares invertidos e consequentemente com menos potencial de produzir álcool e açúcar. Este é um efeito indesejado e geralmente decorre de problemas durante a safra ou falta de planejamento das usinas para a colheita. Disponível em: <https://www.novacana.com/cana/aspectos-plantio-cana-de-acucar/>. Acesso em: 10 dez. 2017.

com que dificilmente se obtenha um equilíbrio no livre mercado, já que a escolha entre produzir um e outro produto é uma decisão privada e que decorre dos preços relativos dos produtos. Assim, ainda que exista uma limitação da capacidade instalada – o que é previsível –, a oferta envolve mercados que interagem simultaneamente, o que reduz a previsibilidade.

A autora também destaca as complexidades relacionadas à demanda e oferta de cada um dos produtos dessa agroindústria. Partindo da cana-de-açúcar, afirma que sua oferta depende do mercado e do seu preço relativamente a outras culturas, além das condições climáticas ao longo da safra. Já a demanda pelo produto depende do mercado de açúcar e etanol. Por sua vez, a oferta de açúcar depende dos preços relativos entre o produto e o álcool, além das oscilações do mercado internacional. A demanda por açúcar vincula-se ao nível de renda da população e às políticas protecionistas adotadas em outros países. Já no caso do mercado do etanol, além dele depender dos preços do açúcar, também está sujeito às oscilações dos preços internacionais do petróleo e da relação de seu preço com os da gasolina no mercado interno.

Para o mercado do etanol, Moraes (2002, p. 29) faz algumas observações importantes. A primeira delas é que, no seu entendimento, os consumidores seriam bastante sensíveis ao diferencial de preço entre o etanol e a gasolina, o que impacta a demanda por álcool. Além disso, a decisão de produzir álcool hidratado e anidro dependem do preço relativo do hidratado com a gasolina. Por sua vez, a demanda por álcool hidratado também depende do tamanho da frota *flexfuel*.

Um outro aspecto importante discutido por Moraes é que a política tributária também tem papel importante sobre a oferta de etanol. A autora usa o exemplo de São Paulo, Estado que, à época da edição do livro, penalizava a produção do etanol com a alta alíquota de ICMS incidente sobre o produto (MORAES, 2002, p. 29).

Por outro lado, a literatura apresenta que o Brasil possuiria algumas vantagens competitivas na produção do etanol. A primeira delas é que o fato de ter vivenciado o sucesso do Proálcool permitiria, em tese, que ao etanol do país fosse possível competir com a gasolina ainda em cenários considerados com o preço do petróleo em baixa.

Como apontam Sousa *et al.* (2012, p. 146) o Brasil apresenta outras vantagens competitivas significativas frente aos seus concorrentes, especialmente o maior deles, os Estados Unidos. Uma delas é, como já descrito, a matéria-prima, a cana-de açúcar. Segundo apontam os autores, o etanol brasileiro proveniente da cana tem relação entre energia renovável produzida e a energia fóssil usada maior que a do etanol americano, à base de milho. Isso torna o balanço energético brasileiro positivo. Além disso, o Brasil conta com grande capacidade de expansão de seu cultivo de cana. Apenas para ter uma referência dessa capacidade de expansão,

o sítio Canaonline⁷⁷ aponta que em 1975, ano de criação do Proálcool, a área ocupada com cana era de menos de dois milhões de hectares. Já na safra 2014/15⁷⁸ a área cultivada com cana-de-açúcar colhida e destinada à atividade sucroenergética foi de aproximadamente 9.130,1 mil hectares, distribuída em todos estados produtores.

Como será visto ao longo deste Capítulo, para além do fato de ser a cadeia produtiva do setor e do etanol ser bastante complexa, há ainda outros fatores de ampliação de suas dificuldades. No caso brasileiro, a trajetória do complexo produtivo alterna euforia e crises que são também muito relacionadas a fatores típicos de atividade agrícola. Além disso, o setor passou por uma pesada intervenção estatal até a abertura do mercado em 2002.

Atualmente, não se tem traçada uma política clara sobre qual o papel do Estado para o setor. Além disso, a atividade produtiva também se tornou mais complexa, o que passou a exigir investimento em inovação tecnológica e políticas públicas coerentes com a inovação, ainda que permanecendo muita heterogeneidade na agricultura. Enfim, como se verá, muitas são as oscilações do setor, o que indica uma necessidade importante de planejamento, especialmente relacionado à indústria (estocagem, distribuição, preços) e à definição do papel da tributação como indutor do consumo do etanol.

3.2 HISTÓRICO DA FORMAÇÃO DE PREÇOS E DA TRIBUTAÇÃO SOBRE COMBUSTÍVEIS

Este tópico cuidará da análise da política de preços dos combustíveis no País uma vez que ela está umbilicalmente ligada à forma como se deu a tributação sobre os combustíveis no País. Assim, a despeito de se optar por descrever políticas macroeconômicas, seu detalhamento ficaria muito aquém do objeto deste trabalho: a análise da política indutora sobre o etanol. Apenas com o objetivo de compreender melhor a política pública do Governo sobre o etanol é que, posteriormente, será descrito o cenário recente da intervenção do Estado e da promoção de políticas públicas relacionadas ao setor.

No Brasil, a política de preços dos combustíveis variou muito ao longo das décadas, especialmente tendo em vista sua estreita relação com as alterações no cenário econômico, político e social do País. São inúmeras as variáveis que devem ser analisadas quando o assunto é formação de preços de combustível: política tributária, contexto de expansão e recessão econômica, política pública expansionista ou de contenção dos gastos e necessidade de

⁷⁷ <http://www.canaonline.com.br/conteudo/a-area-com-cana-no-brasil.html#.WYNqnIjyvIU>

⁷⁸ Último ano com dados disponíveis para distribuição territorial de produção de cana no Brasil.

aumentar a arrecadação, variações na taxa de câmbio, etc. É sempre importante considerar que, especialmente até a década de 1970, a tributação sobre etanol era bastante semelhante à da gasolina uma vez que até então o álcool combustível era utilizado basicamente misturado à gasolina.

Schechtman *et al.* (2011, p 3) dividem as políticas de determinação da composição de preço dos derivados de petróleo em duas fases. A primeira abrange o período de 1938 ao início dos anos 1990 e a segunda a partir dessa década até os dias atuais e compreende o processo de abertura comercial e de liberalização dos preços dos combustíveis.

O marco inicial apontado pelos autores tem como referência a publicação do Decreto-lei n.º 395/38, de 29 de abril de 1938, que tornou as atividades relacionadas ao abastecimento nacional de petróleo e derivados “utilidade pública”. Além disso, “o Decreto-lei nacionalizou a indústria de refino de petróleo, importado ou de produção interna, tornando essa atividade restrita ao capital nacional constituído exclusivamente por brasileiros natos” (Schechtman *et al.*, 2011, p. 3).

Ainda segundo esse Decreto-lei, a atividade de regulação e controle de todas as etapas produtivas do setor caberia à União, através do Conselho Nacional do Petróleo (CNP). Uma das competências deste Conselho - que constava da alínea “c” do artigo 10 do Decreto-lei n.º 538/38, de 7 de julho de 1938⁷⁹ e que o regulava – seria a de estabelecer, sempre que julgasse conveniente, os limites máximo e mínimo dos preços de venda dos produtos refinados, importados em estado final ou elaborados no País, tendo em vista, tanto quanto possível, a sua uniformidade em todo o território do País.

Assim, Schechtman *et al.* (2011, p. 4) afirmam que, apesar da competência dada ao CNP para estabelecer os limites de preço, estava o Conselho impossibilitado de fazê-lo, até que o País possuísse refinarias para suprir parte do mercado interno. Por isso, ao menos inicialmente, os preços dos derivados de petróleo no país refletiam os preços CIF do similar importado.

Mas, a grande controvérsia relacionada aos preços dos combustíveis no País pairava sobre o fato de que o Artigo 20 da Constituição Federal de 1937 dava margem aos Estados e Municípios a majorar ou criar tributos incidentes sobre operações com petróleo e seus derivados⁸⁰. Assim, alguns estados e municípios criavam e alteravam os impostos e taxas sem a prévia comunicação ao CNP, incrementando a composição dos preços dos combustíveis e

⁷⁹ Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1937-1946/Del0538.htm. Acesso em: 10 jul. 2017.

⁸⁰ Artigo disponível em: <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/consti/1930-1939/constituicao-35093-10-novembro-1937-532849-publicacaooriginal-15246-pl.html>. Acesso em: 10 jul. 2017.

comprometendo a definição de uma política de preços pelo Conselho (SCHECHTMAN *et al.*, 2011, p. 5).

Os preços dos derivados ao consumidor não obedeciam a critério legal pré-estabelecido pelo governo. Eram formados pelas seguintes parcelas:

- custo CIF do derivado importado nos portos de entrada
- + taxas e despesas portuárias
- + impostos e taxas federais
- + impostos e taxas estaduais
- + impostos e taxas municipais
- + despesas de distribuição
- + despesas gerais, comissões e bonificações aos revendedores
- = preço do derivado ao consumidor. (SCHECHTMAN *et al.*, 2011, p. 5).

A solução encontrada foi alterar o Artigo 20 da Constituição de 1937. Destarte, a Lei Constitucional nº 4, de 20 de setembro de 1940⁸¹, determinou que seria de competência apenas da União a tributação, produção, distribuição, comercialização, consumo e importação de combustíveis. Foi então criado o Imposto Único sobre Combustíveis e Lubrificantes (IUCL) com a edição do Decreto-lei n.º 2.615/40, de 21 de setembro de 1940. A tributação criada era sobre a base de um imposto específico, ou seja, foi instituído um valor fixo por tonelada comercializada.

Assim, conforme apresentado por Lima (2006, p. 5), em 1940 apenas três impostos incidiam sobre os combustíveis. Eram eles: o Imposto de Importação (II), Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC) e o recém-criado Imposto Único sobre Combustíveis e Lubrificantes (IUCL).

No último período da Era Vargas (Estado Novo) foi editada a Lei n.º 2004, de 3 de outubro de 1953⁸² que dispunha sobre a nova política nacional de petróleo do País. Essa Lei, além de criar a Sociedade por Ações Petróleo Brasileiro S.A., instituiu o monopólio da União sobre as atividades de exploração, produção, refino, importação e transporte marítimo ou por condutos de petróleo e derivados e criou o Conselho Nacional de Petróleo (CNP) que tinha por finalidade “superintender as medidas concernentes ao abastecimento nacional de petróleo” do País.

Schechtman *et al.* (2011, p. 6) apresentam que, em 1957 passou a vigorar a Lei n.º 2.975 de 27 de novembro de 1956, que instituía o primeiro critério para a formação de preço dos derivados após a instituição do monopólio da União sobre as atividades relacionadas ao abastecimento de petróleo. O objetivo da nova política era o de estimular a produção nacional de derivados de petróleo e garantir a competitividade do produto nacional frente ao importado.

⁸¹ Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCT/LCT004.htm. Acesso em: 10 jul. 2017.

⁸² Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L2004.htm. Acesso em: 10 de jul. de 2017.

Segundo os autores, o novo critério baseava-se na sistemática de paridade entre os preços dos derivados de produção nacional nas refinarias, e os seus similares importados, nos portos de destino.

De acordo com esse critério, os preços dos derivados de produção nacional eram fixados pelo CNP a partir dos valores CIF dos similares importados, aos quais adicionava-se o IUCL, ad-valorem, resultando no preço ex-refinaria, destinado a remunerar a empresa refinadora. (SCHECHTMAN *et al.*, 2011, p. 6)

É valido destacar que, até a edição da Lei n.º 2.975/56, o IUCL era tributo específico sobre a tonelada comercializada. A partir dessa Lei, o imposto passou a ser *ad-valorem* calculado sobre o custo CIF.

Esta Lei diferenciava as alíquotas impostas sobre os produtos nacional e estrangeiro. Segundo o seu Artigo 4º, o imposto único sobre combustíveis e lubrificantes líquidos ou gasosos, de produção nacional, seria equivalente a três quartos da importância em cruzeiros em relação ao importado no caso de gás liquefeito e gasolinas de aviação, automotiva e "premium" e equivalentes, e, para os demais produtos, a alíquota era a metade da aplicada ao similar estrangeiro⁸³.

Essa sistemática, segundo a qual os preços ex-refinaria dos derivados produzidos pelas refinarias nacionais asseguravam o preço CIF do similar importado, acrescido ainda de uma fração do mesmo, variável de derivado a derivado, configurava um protecionismo fiscal, no qual se reconhecia a incapacidade do parque de refino nacional competir com os derivados similares estrangeiros, aos seus valores de chegada nos portos nacionais. (SCHECHTMAN *et al.*, 2011, p. 6)

Também os preços em diferentes regiões do País eram distintos em razão do acréscimo do custo do frete ao preço do combustível.

Dessa forma, o preço dos derivados ao consumidor era dado pelas seguintes parcelas fixadas pelo CNP:

custo CIF do derivado importado
+ taxas e despesas portuárias
+ IUCL
= preço ex-refinaria (remuneração das refinarias)
+ margem bruta de distribuição e revenda
= preço do derivado ao consumidor
+ custo de transporte para as cidades distantes dos principais portos e das refinarias (SCHECHTMAN *et al.*, 2011, p. 5).

⁸³ É o artigo: “Art. 4º O impôsto único sobre combustíveis e lubrificantes líquidos ou gasosos, de produção nacional, será equivalente a três quartos da importância em cruzeiros que incidir sobre o similar de procedência estrangeira, de acordo com o art. 2º e seus parágrafos, no caso de gás liquefeito e gasolinas de aviação, automotiva e "premium" e equivalentes, para os demais produtos, à metade da importância devida pelo similar estrangeiro”. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/L2975.htm. Acesso em: 10 dez. 2017.

Segundo Schechtman *et al.* (2011), no ano de 1956, objetivando igualar os preços dos derivados fornecidos às regiões mais longínquas do País, criou-se Fundo Geral de Fretes. Esse Fundo era composto por uma parcela correspondente ao custo médio do frete marítimo dos derivados de petróleo, incorporada aos preços desses derivados.

Lima (2006, p. 6) aponta que, nessa época, o IVC incidia em cascata sobre os derivados de petróleo produzidos no País. Contudo, a Emenda nº 18, de 1º de dezembro 1965 alterou a Constituição Federal de 1946 substituindo o IVC pelo Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM), que era não-cumulativo.

No ano de 1964, a Petrobrás já atendia cerca de 70% dos derivados de petróleo. Por isso, o critério de determinação de preços de combustíveis baseado na paridade do custo do derivado nacional com o importado passou a não mais refletir a situação do País. Em razão disso, foi promulgada a Lei n.º 4.452/64, de 5 de novembro de 1964, alterando o critério para determinação dos preços.

O novo critério estabelecia um novo componente para a composição do preço, denominado preço de realização do derivado, o qual refletia o custo do petróleo importado. De acordo com o art. 2º da referida lei, o preço de realização de cada derivado de petróleo produzido no país era fixado periodicamente pelo CNP, mediante a multiplicação de coeficientes pela média ponderada do custo CIF do petróleo importado no trimestre anterior, convertido à moeda nacional. A aplicação desses coeficientes tinha por objetivo considerar as especificidades da indústria nacional referentes aos diferentes custos na produção dos derivados e à remuneração da atividade de refino. (SCHECHTMAN *et al.*, 2011, p. 7-8).

A mesma Lei alterou também a base de cálculo do IUCL. As alíquotas passaram a incidir sobre o preço ex-refinaria e não mais sobre o custo CIF dos derivados importados. Ao preço ex-refinaria foram acrescentadas outras parcelas adicionais referentes a custo de distribuição e revenda e os custos elencados nas alíneas “a” a “h” do inciso II do Artigo 13 da Lei⁸⁴, constituindo, este novo montante, o preço do faturamento do derivado.

⁸⁴ O texto do artigo era o seguinte: “Art. 13. O Conselho Nacional de Petróleo fixará os preços de venda ao consumidor dos derivados do petróleo tabelados, adicionando, quando couberem, ao respectivo preço de realização da refinaria o valor do tributo que incide sobre o derivado a mais os valores das seguintes parcelas.

I - Custo da distribuição e revenda:

- a) parcela referente às despesas gerais de distribuição;
- b) parcela referente à remuneração patrimonial das empresas que exercem a atividade de distribuição;
- c) parcela de resarcimento das despesas de transferência de produtos por vias internas;
- d) a parcela referente às despesas gerais e à remuneração patrimonial dos postos e estabelecimentos de revenda dos produtos aos consumidores.

II - Outros custos:

- a) as despesas de transferências de produtos por cabotagem, inclusive portuários e correlatos, dos derivados do petróleo tabelados produzidos no País;
- b) a parcela relativa à mistura de álcool anidro às gasolina automotivas;
- c) a parcela destinada a atender ao resarcimento das diferenças no valor de importação dos derivados de petróleo, realizadas de acordo com as cotações internacionais e se verificado pelo Conselho Nacional do

É importante atentar para o fato de que, entre as parcelas adicionadas ao preço de venda, estava a parcela relativa à mistura de álcool anidro às gasolinas automotivas.

Portanto, a composição dos preços dos derivados ao consumidor, a partir de 1964, era dada por:

preço de realização (preço CIF do petróleo importado multiplicado por coeficientes específicos de cada derivado)
+ imposto único
= preço ex-refinaria (remuneração das refinarias)
+ alíneas a, b, c, d, e, f, g, h
= preço de faturamento
+ margem bruta de distribuição e revenda
= preço dos derivados ao consumidor. (SCHECHTMAN *et al.*, 2011, p. 9).

No início de 1965 ocorreu uma queda expressiva do preço internacional do petróleo. Essa tendência se refletiu nos preços CIF do petróleo importado, reduzindo drasticamente a arrecadação e também a rentabilidade das refinarias brasileiras. Assim, no ano de 1966 foi editado o Decreto-lei n.º 61/66, de 21 de novembro de 1966, o qual estabelecia que a base de cálculo do IUCL voltou a ser o custo CIF do petróleo bruto, expresso em moeda nacional.

Como apresentado por Schechtman *et al.* (2011, p. 13-14) uma nova modificação foi introduzida pelo Decreto-lei n.º 1.599/77, de 30 de dezembro de 1977. Com ele, a gasolina deixou de ser base de cálculo para os demais derivados. A nova metodologia permitia aos formuladores de política ajustar os preços dos derivados de acordo com suas diretrizes econômicas e sociais sem que para isso fosse preciso alterar a remuneração das refinarias (chamado valor médio de realização – VMR). Sobre a metodologia, Schechtman *et al.* acrescenta que:

Petróleo que o respectivo preço CIF de importação tenha resultado superior ao correspondente preço ex-refinaria vigente no País, estabelecido na forma prevista no art. 2º desta Lei;

- d) a parcela de valor correspondente a 0,2% (dois décimos por cento) dos preços ex-refinaria para atender às despesas de fiscalização, administração e atividades técnicas e científicas correlatas, a cargo do Conselho Nacional do Petróleo;
- e) uma parcela adicional no preço de combustível de baixo ponto de fluidez, correspondente a 5% (cinco por cento) do preço ex-refinaria;
- f) uma parcela resarcitiva nos preços dos derivados relativa às diferenças de fretes de transportes de petróleo bruto sobre o valor CIF médio estabelecido para cálculo dos preços, conforme prevê o art. 2º, quando tais diferenças aferem à margem de lucro das refinarias, reduzindo-a a níveis inferiores aos assegurados pelo Conselho Nacional do Petróleo, nos termos da legislação vigente;
- g) uma parcela necessária a atribuir aos Estados produtores e equivalente a 6% (seis por cento) de valor do petróleo bruto de produção nacional, verificado trimestralmente, nos termos desta lei, para aplicação de, no mínimo, 80% (oitenta por cento) na construção e pavimentação de estradas de rodagem;
- h) outras parcelas aditivas que vierem a se tornar necessárias, nos termos da legislação vigente e nos limites da competência do Conselho Nacional do Petróleo. Fonte:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4452.htm. Acesso em: 15 de jul. 2017.

A prática de subsídios cruzados entre os preços dos diferentes produtos resultou dessa sistemática. Os consumidores de derivados que possuíam preço de realização acima do VMR transferiam renda para consumidores de derivados que possuíam valor abaixo do mesmo.

A concretização da política de uniformização de preços dos derivados ao consumidor em todo o território nacional, prevista no Decreto-lei de criação do CNP, foi alcançada com a Decisão CNP n.º 17/78, de 17 de outubro de 1978, abrangendo os seguintes produtos: gasolina automotiva, óleo diesel, querosene iluminante, GLP, querosene de aviação (nos principais aeroportos do país) e álcool para fins combustíveis. Utilizava-se o sistema resarcitivo de custos cuja fonte de recursos era a alínea a, que teve seu valor aumentado. (SCHECHTMAN *et al.*, 2011, p. 14)

Durante a década de 1970, às alíneas do inciso II artigo 13 da Lei n.º 4.452/64 outras parcelas foram acrescentadas destacando-se:

- a) Parcelas de recursos destinadas à Petrobras, Eletrobrás, Nuclebrás e Comissão Nacional de Energia Nuclear – CNEN; parcelas destinadas ao Fundo Nacional de Mineração e à Companhia de Pesquisas de Recursos Minerais; e parcelas destinadas ao Fundo Aerooviário Nacional;
- b) Parcelsa destinada a subsidiar a energia de origem nacional visando a redução da dependência do País das fontes externas de energia;
- c) O Decreto-lei n.º 1.691/79, de 2 de agosto de 1979, introduziu uma parcela destinada ao financiamento de pesquisas do Programa Nacional do Álcool, do programa de transportes alternativos e de desenvolvimento do carvão.

Lima (2006, p. 6) destaca ainda que, em 1970, foram criadas a Contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP) e unificados em 1975 “para incidir de forma múltipla e cumulativa sobre o faturamento das empresas” (Lima, 2006, p. 6).

Entre os anos de 1975 a 1979, ou seja, durante a primeira fase do Programa Nacional do Álcool, segundo Cruz *et al.* (2012, p. 143) foram estabelecidos preços mínimos mais atrativos para o etanol em relação ao preço do açúcar, política essa que representou um alto subsídio para a produção de cana-de-açúcar e de álcool, seguida da diminuição da tributação sobre álcool combustível e sobre os veículos movidos exclusivamente à álcool, a partir de 1979 (lançamento do primeiro carro movido exclusivamente à álcool).

Já no início dos anos 1980, a promulgação do Decreto-lei n.º 1.785/80 trouxe novas alterações ao IUCL deixando sua base de cálculo de ser *ad-valorem* e com base no custo CIF do petróleo importado, passando, conforme o Decreto, a ser de Cr\$ 7,87/litro (corrigido pelo CNP segundo coeficiente de variação nominal da ORTN e em períodos não inferiores a um ano). As parcelas componentes dos preços ex-refinaria, definidas através de alíneas do Decreto, foram reagrupadas em quatro, sendo duas destinadas a cobrir despesas com estocagem,

transferência e comercialização dos combustíveis, resarcimento das diferenças cambiais, etc., e outras duas destinadas a atender programas de desenvolvimento do setor aeroviário e empresas públicas do setor energético (SCHECHTMAN *et al.*, 2011, p. 16).

No ano de 1982, ao preço na refinaria, foram acrescidas as parcelas relativas ao Fundo de Investimento Social – Finsocial e ao PIS/PASEP (0,50% e 0,60%, respectivamente, da receita bruta da Petrobras) (Lima, 2006, p. 6).

Com a aprovação da Emenda Constitucional nº 23, de 1º de dezembro de 1983⁸⁵, que aumentou de 40% para 60% o repasse, para os Estados e Municípios, do produto da arrecadação do imposto sobre lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos (IUCL) e dos adicionais e demais gravames federais incidentes sobre os referidos produtos.

Contudo, para evitar o repasse das alíneas (adicionais e demais gravames federais incidentes sobre lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos), o Governo Federal substituiu-as por uma alíquota de 15%, a título de Imposto Sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (IOF), incidente sobre os contratos de câmbio relativos à importação de petróleo. Com essa medida, parte da arrecadação do IOF seria transferida ao CNP e destinada à cobertura dos gastos referentes à equalização dos preços dos derivados e às diferenças cambiais (a transferência aos Estados e Municípios inviabilizaria o fundo criado para cobrir tais diferenças cambiais) (SCHECHTMAN *et al.*, 2011, p. 18).

A medida, contudo, não foi suficiente para suprir a arrecadação necessária para o fundo, especialmente em razão das operações de *drawback*⁸⁶ efetuadas pela Petrobras. Por isso, em 1984, a alíquota do IOF foi zerada e as alíneas acabaram por ser substituídas por duas parcelas denominadas Frete de Uniformização de Preço – FUP e Frete de Uniformização de Preço do Álcool – FUPA, que não estavam inclusas nas transferências obrigatórias aos estados e municípios (SCHECHTMAN *et al.*, 2011, p. 18).

Assim sendo, da década de 1940 (após a edição da Lei Constitucional nº 3 de 1940 que alterou a Constituição de 1937) até a promulgação da Constituição de 1988, a tributação sobre os combustíveis foi de competência exclusiva da União, com o repasse de parcela desse aos

⁸⁵ Emenda Passos Porto. Conforme nova redação dada ao inciso I do artigo 26 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1967. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67emc69.htm. Acesso em: 19 de jul. 2017.

⁸⁶ Conforme o sítio da Receita Federal trata-se um regime aduaneiro especial instituído em 1966 pelo Decreto Lei nº 37, de 21/11/66 e que “consiste na suspensão ou eliminação de tributos incidentes sobre insumos importados para utilização em produto exportado. O mecanismo funciona como um incentivo às exportações, pois reduz os custos de produção de produtos exportáveis, tornando-os mais competitivos no mercado internacional. A importância do benefício é tanta que na média dos últimos 4 (quatro) anos, correspondeu a 29% de todo benefício fiscal concedido pelo governo federal”. Disponível em:

<http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/aduaneira/regimes-e-controles-especiais/regimes-aduaneiros-especiais/drawback>. Acesso em: 18 de jul. 2017.

estados e municípios. A partir da Constituição de 1988, contudo, o IUCL foi extinto e os Estados passaram a ter competência para tributar as operações de comercialização de combustíveis.

A partir da Constituição Federal de 1988 o IUCL foi substituído pelo Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS⁸⁷ (substituiu o ICM), que passou a incidir sobre os combustíveis.

Contudo, a alteração efetiva somente ocorreu a partir de março de 1989, quando entrou em vigor do novo Sistema Tributário Nacional. Enquanto não havia regulamentação estadual do ICMS sobre combustíveis, por analogia, vigorava a alíquota antiga, em conformidade com o Artigo 108 do Código Tributário Nacional – CTN⁸⁸.

Importante observar que a CF/88 também ampliou a competência municipal para tributar, criando, inclusive, o imposto sobre vendas a varejo de combustíveis, exceto óleo diesel – conhecido como IVVC (art.156, II e III) a ser estabelecido pelos municípios. Contudo, o IVVC vigorou até janeiro de 1996 já que a Emenda Constitucional n.º 3/93, de 17 de março de 1993 modificou o artigo 155 da CF/88 estabelecendo que, à exceção do ICMS e dos Impostos de Importação e Exportação, nenhum outro imposto poderia incidir sobre operações relativas a derivados de petróleo e combustíveis⁸⁹.

Dessa forma, o preço dos derivados ao consumidor era dado por:

Preço unitário de realização na refinaria
+ Royalties da plataforma continental
+ Imposto de Importação⁴⁰
+ Contribuições sociais
- FINSOCIAL e PIS/PASEP
- do refinador
+ FUP
=Preço de faturamento (sem ICMS)
+ Custos de distribuição
+ Contribuições sociais - FINSOCIAL e PIS/PASEP
- da distribuição e revenda
= Preço de faturamento da distribuidora (sem ICMS)
+ Custo de revenda
= Preço do derivado ao consumidor (sem ICMS e IVVC). (SCHECHTMAN *et al.*, 2011, p. 20)

⁸⁷ Na Constituição de 1988 o ICM absorveu cinco impostos que antes eram da competência exclusiva federal: sobre combustíveis e lubrificantes, energia elétrica e mineração (os três impostos únicos) e sobre comunicações e transportes e passou a ser chamado de ICMS (art.155, I, b da CF/88).

⁸⁸ É o artigo: “Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada: I - a analogia; II - os princípios gerais de direito tributário; III - os princípios gerais de direito público; IV - a equidade. § 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei. § 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido”. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm. Acesso em: 10 dez. 2017.

⁸⁹ A entrada em vigor das regras somente ocorreu no ano de 1996, conforme Art. 4º da Emenda.

Conforme apresenta Schechtman *et al.* (2011, p. 21), apesar de o abastecimento nacional de petróleo e derivados ter deixado de ser serviço de utilidade pública a partir da CF/88, o Governo Federal manteve-se responsável pelo abastecimento nacional e pela fixação de preços para os produtos. Mas, nesse quesito, uma mudança importante foi introduzida: CNP foi extinto pelo Decreto-lei n.º 99.180/90, de 15 de março de 1990 e o Departamento Nacional de Combustíveis – DNC, vinculado ao Ministério de Infraestrutura, passou a ser responsável pela regulamentação do setor.

Durante o período de 1954 a 1990, a política de preço de combustíveis no país foi marcada por excessiva intervenção governamental, pautada no tabelamento e na uniformização de preços em todo país, por meio de subsídios. A partir da década de 90, a política de preços começou a ser adaptada para a introdução de uma economia de mercado, dando início a um processo gradual de liberalização de preços e de retirada dos subsídios. (SCHECHTMAN *et al.*, 2011, p. 20)

A partir dos anos 1990 tem início à segunda fase das políticas de preço de combustíveis no Brasil (SCHECHTMAN *et al.*, 2011, p. 21). Essa segunda fase foi marcada pela abertura de economia e desregulamentação do setor. A partir daí foram editadas inúmeras portarias que liberavam os preços de venda de derivados de petróleo e que criavam fórmulas de precificação parametrizadas em relação aos preços dos produtos no mercado internacional. Em relação ao etanol destacam-se (conforme SCHECHTMAN *et al.*):

- a) Portaria MF n.º 59/96, de 29 de março de 1996 que liberava os preços da gasolina automotiva e do álcool hidratado para fins carburante, inclusive dos aditivados, nas unidades de comércio atacadista ou varejista⁹⁰;
- b) Portaria MF n.º 294/96, de 13 de dezembro de 1996 que liberava os preços de venda do álcool anidro nas unidades produtoras a partir de 1º de maio de 1997;
- c) Portaria MF/MME n.º 292/96, de 16 de dezembro de 1996 que reduziu o subsídio ao álcool hidratado em todo território nacional a liberação dos seus preços e da gasolina nos estados do Tocantins, Mato Grosso, Porto Velho, Manaus e Belém.

No ano de 1997, foi editada a Lei 9.478 de 06 de agosto de 1997 e que “Dispõe sobre a política energética nacional, as atividades relativas ao monopólio do petróleo, institui o Conselho Nacional de Política Energética e a Agência Nacional do Petróleo e dá outras providências”.

⁹⁰ Disponível em: http://site.sindicombustiveis-df.com.br/wp-content/uploads/portaria_mf_n_59.96_libera_o_precio_gas_e_aehc_site.pdf. Acesso, em 20 jul. 2017

Essa Lei, conhecida como “Lei do Petróleo” criou o Conselho Nacional de Política Energética – CNPE, responsável por estabelecer as diretrizes da política energética nacional, e a Agência Nacional do Petróleo – ANP, órgão regulador da indústria do petróleo, vinculado ao MME e que incorporava as atribuições antes exercidas pelo DNC. Essa mesma Lei estipulava que os reajustes e revisões dos preços dos derivados básicos de petróleo e gás natural, praticados pelas refinarias e pelas unidades de processamento, estariam sob as diretrizes dos Ministros da Fazenda e de Minas e Energia durante um período de transição que se estenderia até os anos 2000. Foi a partir da criação da ANP que o Estado brasileiro passou a adotar a postura regulatória em vez da gerencial relativamente ao setor de combustíveis.

O novo marco legal criava as bases para abertura dos segmentos de exploração e produção, refino, transporte, importação e exportação de gás natural, petróleo e seus derivados. Objetivava-se, também, a eliminação gradual dos subsídios e a progressiva desregulamentação dos preços. Para tanto, foi estabelecido um período de transição com término previsto em agosto de 2000, posteriormente adiado para dezembro de 2001. Durante esta fase, os preços seriam ainda controlados pelos Ministérios da Fazenda e Minas e Energia. Em janeiro de 2001, conclui-se, assim, esse processo com instauração da plena liberdade de preços que passam a refletir as condições de oferta e demanda do mercado internacional. (PIRES e FILHO, 2002)

É importante destacar que, no ano de 1998, através da Portaria MF/MME n.º 3/98 o Frete de Uniformização de Preço – FUP (criado em 1984) foi substituído por uma nova parcela, a Parcela de Preço Específica – PPE, cujo valor para cada derivado seria atualizado no primeiro dia de cada mês. A PPE era recolhida nas refinarias e repassada ao Tesouro. Essa parcela possuía uma natureza semelhante a um tributo incidente sobre os derivados de petróleo e funcionava como meio de realizar subsídios cruzados e de ressarcir as despesas com transporte e distribuição dos combustíveis.

Um ponto relevante em relação à PPE é que sua arrecadação líquida, ou seja, a arrecadação contabilizados os subsídios cruzados e descontadas todas as despesas de distribuição e transporte dos combustíveis, foi positiva até o ano de 1998. A partir do ano de 1999 ela se tornou negativa em decorrência da crise cambial brasileira e a recuperação dos preços do petróleo internacional (SCHECHTMAN *et al.*, 2011, p. 27). Por isso, até março de 2001 os preços de combustíveis no mercado doméstico, para serem mantidos abaixo dos preços do mercado internacional, eram subsidiados mantendo-se a PPE negativa. Nesse sentido observam Pires e Filho (2002):

Vasta gama de subsídios imperava beneficiando interesses particulares em detrimento da sociedade como um todo. Os preços distorcidos e controlados levavam a ações oportunistas, e as quotas para retiradas nas refinarias engessavam a competição e fomentavam a indústria de liminares. Por seu turno, a estrutura de preços carregava um fardo, pouco conhecido, chamado Parcela de Preço Específica (PPE), que arrecadava milhões, não era prevista em lei e servia, basicamente, para fazer frente

aos subsídios. As importações e exportações eram monopólio da Petrobras e o país estava fechado ao fluxo de investimento privado no segmento de exploração, produção, transporte e refino. (PIRES e FILHO, 2002)

Assim a “liberação” dos preços dos combustíveis passou por um período de transição de 1997 a 2001 já que nesse interregno os preços dos combustíveis eram definidos por portarias conjuntas do Ministérios da Fazenda e de Minas e Energia. A partir de 2001 a importação deixou de ser monopólio da Petrobras.

Uma vez que era a PPE arrecadada sobre a Petrobrás e não haveria a cobrança da parcela das demais empresas que entrariam no mercado, em dezembro de 2001 foi promulgada a Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001, que delegava à União, por meio de nova redação do art. 149, competência para introduzir uma Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE. Essa contribuição foi regulamentada pela Lei nº 10.336/2001 de 16 de dezembro de 2001.

Com a CIDE, o governo substituiu a PPE por um tributo cujos recursos seriam destinados ao pagamento de subsídios, financiamento de projetos ambientais relacionados à indústria do petróleo e gás nacional e programas de infraestrutura de transporte.

A partir do ano de 2002, como melhor explicitado no Capítulo a seguir, foram eliminados todos os controles formais dos preços dos combustíveis, mas, apesar da liberalização e da completa abertura do mercado, a União manteve a maioria das ações ordinárias da Petrobras. Por isso a empresa é ainda hoje um instrumento para implementação de políticas do Governo Federal.

Assim, deixou de existir o estabelecimento de valores máximos e mínimos e da autorização, pela ANP, órgão regulador, dos reajustes de preços. A Agência é responsável, contudo, por disponibilizar os preços praticados pelos postos revendedores de combustíveis, com a realização de uma pesquisa semanal de preços para gasolina comum, etanol, óleo diesel e gás natural veicular.

A Resolução CNPE nº 4 de 06/08/2002 propõe que a ANP promova acompanhamento ativo do mercado de combustíveis, requisitando, nos termos da lei, todas as informações necessárias à proteção do consumidor quanto a preços, qualidade e oferta de produtos. Caso sejam comprovadas práticas abusivas ou a ocorrência de circunstâncias que afetem a adequada formação de preços, a resolução autoriza a ANP a implementar ações que se fizerem necessárias ao retorno à normalidade, podendo, inclusive, em caráter temporário, fixar preços máximos⁹¹.

⁹¹ Resolução CNPE nº 4 de 06/08/2002. Disponível em <http://www.mme.gov.br/documents/10584/1139141/Resolucao04.pdf/a0574cf6-56de-4369-9d1a-0898aa82d35d>. Acesso em: 2 ago. 2017.

Ademais, pelas informações apresentadas pela a ANP acredita-se ser possível identificar eventuais indícios de infração à ordem econômica. Estas podem ser comunicados ao Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE) que apura as infrações e aplica a devida penalidade aos infratores, especialmente tendo em vista a possibilidade de cartelização do mercado de combustíveis.

3.3 ESTRUTURA ATUAL DA FORMAÇÃO DE PREÇOS DO ETANOL E GASOLINA

Como apresentado anteriormente, o mercado de Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis brasileiro é hoje regulamentado pela Agência Nacional do Petróleo (ANP) e pela Lei do Petróleo (Lei 9.478/97), que flexibilizou o monopólio do setor de petróleo e gás natural, até então exercido pela Petrobras (da qual a Petrobras Distribuidora é subsidiária), tornando aberto o mercado de combustíveis no País.

Desde janeiro de 2002 as importações de combustíveis foram liberadas e o preço passou a ser definido pelo próprio mercado, processo de abertura que será tratado com mais detalhes no próximo Capítulo. Ademais, as distribuidoras de combustível não podem, em tese, exercer influência sobre os postos de combustíveis, já que a regulamentação da ANP impede que as empresas distribuidoras de combustíveis operem diretamente e indiretamente na atividade de revenda de seus produtos para o mercado varejista⁹².

Assim, o que se tem é que o preço final ao consumidor varia em função de múltiplos fatores como: carga tributária (municipal, estadual, federal), concorrência com outros postos na mesma região e a estrutura de custos de cada posto (encargos trabalhistas, frete, volume movimentado, margem de lucro etc.).

Segundo o site da ANP⁹³, a formação de preços da gasolina e do etanol são apresentados nos boxes a seguir.

⁹² Inicialmente, a proibição estava prevista na Portaria ANP nº 116, de 05 de julho de 2000, mas esta norma foi revogada, constando atualmente da Resolução ANP Nº 41 DE 05/11/2013 que, em seu Artigo 8º que trata das pessoas que poderiam atuar na revenda varejista, impede a autorização para a atividade de pessoas “cujo quadro de sócios participe pessoa jurídica que seja autorizada pela ANP à atividade de distribuição de combustíveis líquidos autorizado pela ANP” e “que esteja autorizada pela ANP ao exercício da atividade de distribuição de combustíveis líquidos, de Transportador-Revendedor-Retalhista (TRR) ou de Transportador-Revendedor-Retalhista na Navegação Interior (TRRNI). (Inciso acrescentado pela Resolução ANP Nº 9 DE 14/03/2016)”.

⁹³ Disponível em: <http://www.anp.gov.br/wwwanp/precos-e-defesa-da-concorrencia/precos/estruturas-de-formacao-dos-precos>.

Box 1 - Estrutura de Formação de Preços da gasolina Comum

Composição do preço da gasolina "A" (pura, sem a mistura de etanol anidro combustível - EAC) no produtor ou importador

- A. Preço de realização (1)
- B. Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE (2)
- C. PIS/Pasep e COFINS (3)
- D. Preço de faturamento sem ICMS $D = A + B + C$
- E. ICMS produtor $E = [(D / (1 - ICMS\%)) - D] (6)$
- F. Preço de faturamento com ICMS (sem o ICMS da Substituição Tributária) $F = D + E$
- G. (i) ICMS da Substituição Tributária (com PMPF) $G = (PMPF \times ICMS\%) / (1 - MIX (9)) - E (7)$
ou
(ii) ICMS da Substituição Tributária (na ausência do PMPF) $G = F \times \% MVA \times ICMS\% (8)$
- H. Preço de faturamento do produtor sem frete (ex refinaria) com ICMS $H = F + G (i)$ ou $+ G (ii)$

Composição do preço do etanol anidro combustível (EAC) a ser misturado à gasolina "A"

- I. Preço do etanol anidro combustível (1)
- J. Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE (2)
- K. PIS/Pasep e COFINS (4)
- L. Preço de faturamento do produtor sem frete e sem ICMS (O ICMS incidente sobre o etanol anidro foi cobrado na etapa de produção da gasolina A na proporção da mistura para formação da gasolina C, conforme item G acima)
 $L = I + J + K + L (5)$

Composição do preço da gasolina "C" (mistura de gasolina "A" e etanol anidro combustível) a partir da distribuidora

- M. Frete da gasolina "A" até a base de distribuição
- N. Frete do EAC até a base de distribuição (frete de coleta)
- O. Custo de aquisição da distribuidora $O = M + N + (H \times (1 - MIX (9))) + (L \times MIX (9))$
- P. Margem da distribuidora
- Q. Frete da base de distribuição até o posto revendedor
- R. Preço de faturamento da distribuidora $R = O + P + Q$

Composição do preço final de venda da gasolina "C" no posto revendedor

- S. Custo de aquisição do posto revendedor $S = R$
- T. Margem da revenda
- U. Preço bomba de gasolina "C" $U = S + T$

Observações:

- (1) Preço FOB (sem fretes e sem tributos). Já inclui a margem do agente econômico.
- (2) Lei nº 10.336, de 12/12/01, e suas alterações, combinada com o Decreto nº 5.060, de 30/04/04, e suas alterações
- (3) Lei nº 10.865, de 30/04/04, e suas alterações, combinada com o Decreto nº 5.059, de 30/04/04, e suas alterações (para os contribuintes que optaram pela alíquota específica)
- (4) Lei nº 11.727, de 23/06/08, e suas alterações, combinada com o Decreto nº 6.573, de 19/09/08, e suas alterações (para os contribuintes que optaram pela alíquota específica)
- (5) Em geral, diz-se que há diferimento tributário, quando o recolhimento de determinado tributo é transferido para uma etapa posterior da cadeia. No caso do etanol anidro combustível, o produtor ou importador de gasolina "A" recolhe o tributo incidente sobre a etapa de produção de anidro (usina), nos casos em que este seja utilizado para composição da gasolina "C".
- (6) Alíquotas estabelecidas pelos governos estaduais (com reduções das bases de cálculo, se houver) e acrescidas do "Fundo de Pobreza" (se houver).
- (7) Preço Médio ao Consumidor Final (PMPF) estabelecido por Ato Cotepe / PMPF
- (8) Margem de Valor Agregado (MVA) estabelecido por Ato Cotepe / MVA (apenas na ausência do PMPF) (7)
- (9) MIX: Lei nº 8.723, de 28/10/93, e suas alterações, combinada com a Resolução Cima que define o percentual (%) de mistura obrigatória de etanol anidro combustível na gasolina

Fonte: Agência Nacional de Petróleo

Box 2 - Estrutura de Formação de Preços do Etanol hidratado combustível (álcool etílico hidratado combustível)

Composição do preço do etanol hidratado no produtor

- A. Preço de realização (1)
- B. Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico = CIDE (3)
- C. PIS/Pasep e COFINS (4)
- D. Preço de faturamento sem ICMS $D = A + B + C$
- E. ICMS produtor $E = [(D / (1 - ICMS\%)) - D]$ (5)
- F. Preço de faturamento do produtor com ICMS $F = D + E$

Composição do preço a partir da distribuidora

- G. Frete até a base de distribuição (2)
- H. Custo de aquisição da distribuidora $H = F + G$
- I. Frete da base de distribuição até o posto revendedor
- J. Margem da distribuidora
- K. PIS/Pasep e COFINS (4)
- L. Preço da distribuidora sem ICMS $L = H + I + J + K - E$
- M. ICMS da distribuidora $M = [(L / (1 - ICMS\%)) - L - E]$ (5)
- N. Preço da distribuidora com ICMS e sem Substituição Tributária da revenda $N = M + L + E$
- O. (i) ICMS da Substituição Tributária da revenda (com PMPF) $O = (PMPF \times ICMS\%) - E - M$ (6) ou
 (ii) ICMS da Substituição Tributária da revenda (na ausência do PMPF) $O = \% MVA \times (E + M)$ (7)
- P. Preço de faturamento da distribuidora $P = N + O$ (i) ou $P = N + O$ (ii)

Composição do preço final de venda do etanol hidratado no posto revendedor

- Q. Preço de aquisição da distribuidora $Q = P$
- R. Margem da revenda
- S. Preço bomba do etanol hidratado combustível $S = Q + R$

Observações:

- (1) Preço FOB (sem fretes e sem tributos). Já inclui a margem do agente econômico.
- (2) Frete até a base de distribuição (quando cobrados separadamente)
- (3) Lei nº 10.336, de 12/12/01 e suas alterações, combinada com o Decreto nº 5.060, de 30/04/04 e suas alterações
- (4) Lei nº 11.727, de 23/06/08 e suas alterações combinada com o Decreto nº 6.573, de 19/09/08 e suas alterações (para os contribuintes que optaram pela alíquota específica)
- (5) Alíquotas estabelecidas pelos governos estaduais (com reduções das bases de cálculo, se houver) e acrescidas do "Fundo de Pobreza" (se houver).
- Algumas legislações estaduais diferem o ICMS para a distribuidora ou antecipam para o produtor
- (6) Preço Médio ao Consumidor Final (PMPF) estabelecido por Ato Cotepe / PMPF
- (7) Margem de Valor Agregado (MVA) estabelecido por Ato Cotepe / MVA (apenas na ausência do PMPF)

Fonte: Agência Nacional de Petróleo

Como se observa das tabelas de formação de preços dos combustíveis tem-se, que sobre as operações relativas a combustíveis automotivos, incidem⁹⁴ os seguintes tributos:

- e) Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS);

⁹⁴ Importante salientar que o Imposto sobre Importações incidente sobre os preços CIF dos produtos importados possuem alíquota zero nas importações de petróleo e combustíveis, independentemente de sua origem.

- f) Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep) e Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS); e
- g) Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE);
- h) Imposto de Importação.

Em relação ao imposto de importação é importante salientar que ele não consta da formação de preços, uma vez que sua alíquota tem se mantido basicamente zerada como já apresentado.

3.4 ASPECTOS INSTITUCIONAIS RECENTES

3.4.1 A DESREGULAMENTAÇÃO DA AGROINDÚSTRIA CANAVIEIRA (1990-2003)

Para Vian (2003, p. 100), as características do complexo canavieiro no início da década de 1990 eram as seguintes: produção agrícola e fabril sob controle dos usineiros, heterogeneidade produtiva, baixo aproveitamento dos subprodutos, competitividade pautada em baixos salários e produção extensiva.

A partir da década de 1990 o que se observou foi a intensificação do processo de desregulamentação setorial e o afastamento do Estado planejador da agroindústria canavieira. Shikida e Junior (2014 p. 81) propõem que este contexto pode ser compreendido se considerados os fatores domésticos e internacionais. No primeiro grupo os autores inserem a crise das finanças públicas e as políticas de combate à inflação, que contribuíram para reduzir o financiamento e subsídios ao setor. Em relação aos fatores internacionais está a flutuação dos preços do petróleo, que no início dos anos 1990 se mostrou fortemente manipulada pela Organização dos Países Exportadores de Petróleo (Opep) e o comportamento das exportações de açúcar, elemento suscetível às medidas protecionistas.

Deve-se destacar que, assim como reiterado por Shikida (2014), os anos 1990 foram marcados por uma mudança do papel do Estado, que passou de interventor a regulador. No contexto da extinção do Instituto do Açúcar e do Álcool (IAA)⁹⁵ no início da década de 1990

⁹⁵ Marco fundamental da intervenção estatal no setor no País foi a criação do Instituto do Açúcar e do Álcool (IAA) pelo Decreto nº 22.789, de 1º de junho de 1933. O Artigo 4º do Decreto apresentava as atribuições do Instituto, entre as quais se destacam: i) Assegurar o equilíbrio interno entre as safras anuais de cana e o consumo de açúcar, mediante aplicação obrigatória de uma quantidade de matéria-prima à fabricação do álcool; ii) Fomentar a fabricação do álcool anidro, mediante a instalação de destilarias centrais ou auxiliando as cooperativas e sindicatos de usineiros a instalar destilarias ou melhorar suas instalações existentes; iii) Estimular a fabricação de álcool anidro durante todo o ano, mediante a utilização de quaisquer outras matérias

muito se discutiu no sentido de transformar o Instituto em uma Agência Reguladora, passando as atividades de comercialização e financiamento do setor totalmente à cargo da iniciativa privada (Vian, 2003, p. 99). Como a realidade revelou posteriormente, essa iniciativa não se concretizou. Segundo Vian (2003, p. 100) as tentativas de autorregulação do setor culminaram na consolidação da União da Agroindústria Canavieira de São Paulo (UNICA).

Nesse contexto de desregulamentação, o Estado deixou de tabelar os preços do açúcar no mercado interno e do preço do etanol anidro (em 1997), liberou as exportações açucareiras (a partir de 1994), além de liberar os preços da cana-de-açúcar e do etanol hidratado (em 1998 e 1999, respectivamente) (SHIKIDA e JÚNIOR, 2014, p. 82).

A liberalização permitiu que os agentes econômicos utilizassem de diferentes estratégias no sentido de melhorar as suas estruturas competitivas, fusões e um processo de migração dos capitais para as regiões ‘de fronteira’ para a cana (SHIKIDA e JÚNIOR, 2014, p. 82). Por outro lado, Vian (2003, p. 100) assevera que a desregulamentação contribuiu para revelar as debilidades do complexo.

Diante desse panorama, as usinas e destilarias passaram a se dedicar com maior veemência à diferenciação e inovação, diversificando suas atividades e fazendo emergir uma nova estrutura com aspectos técnicos e organizacionais modernos, tudo isso para serem mais competitivas.

Contudo, se a excessiva intervenção do governo era considerada prejudicial à agroindústria canavieira no Brasil, “pode-se também afirmar que o setor ainda não está maduro o suficiente para funcionar totalmente sem qualquer tipo de intervenção do Estado” (VIAN; BELIK, 2003, p. 165), sendo necessário coordenar os interesses dos agentes econômicos para que o setor não experimente, por exemplo, crises de superprodução. O surgimento da diversidade de interesses na agroindústria canavieira foi inevitável com a desregulamentação setorial. Tais interesses compreendem o aproveitamento de terras para a cana-de-açúcar nas regiões de fronteira agrícola, a crescente entrada do investimento direto estrangeiro (IDE) na agroindústria canavieira, a busca pela viabilidade econômica também com bases socioambientais, a perspectiva de ampliação do mercado interno e externo de açúcar e etanol (por causa do argumento de maior sustentabilidade ambiental do etanol quando comparado aos combustíveis fósseis), a produção de energia elétrica por meio da cogeração, a mecanização da colheita (que ainda está passando por uma fase de aprendizagem) e proibição da queima da cana, o processo de concentração/centralização de capitais, a melhoria das condições de trabalho e renda dos assalariados da cana, e outros. (SHIKIDA, 2014, p. 52)

Após a extinção do IAA o controle e o planejamento do setor ficaram sob a responsabilidade da Secretaria de Desenvolvimento Regional da Presidência da República e, posteriormente pelo Conselho Interministerial do Álcool (CIMA), criado em 1997 com o objetivo de deliberar sobre as políticas relacionadas com as atividades do setor sucroenergético,

primas, (além da cana), de acordo com as condições econômicas de cada região; e, iv) Fixar os preços de venda do álcool anidro destinado às misturas carburantes e, bem assim, o preço de venda destas aos consumidores. O Decreto de criação do IAA também isentava de todo tipo de imposto ou taxa, tanto federais, estaduais ou municipais, o álcool (anidro e o destinado à preparação dos carburadores), produzido no Brasil.

criado no âmbito do Ministério da Agricultura e Comércio. No ano de 1999 o órgão passou a ser vinculado ao Ministério da Agricultura.

Em maio de 2003 foi criada a Câmara Setorial da Cadeia Produtiva do Açúcar e do Álcool (CSAA), que tem em sua composição representantes do governo e do setor produtivo, com a função de promover o debate e propor políticas públicas ao governo e é coordenada pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (Mapa).

Para Vian (2003, p. 101), a lentidão quanto à adoção de políticas públicas para o setor ocorreria justamente em razão da demora em se criar o CIMA. Mesmo assim, ao longo da década de 1990 os órgãos foram eliminando lentamente os mecanismos de controle e planejamento da produção.

Vian (2003, p. 101) discorre acerca de todo o processo de desregulamentação da indústria canavieira observada, especialmente, a partir de meados da década de 1990. Segundo o autor, a primeira diretriz a ser extinta foi o controle da produção de açúcar. Com isso, as destilarias de álcool puderam iniciar a produção de açúcar sem a necessidade de comprar cota de produção. Pouco antes da abertura, as destilarias que optaram por produzir açúcar, tinham que adquirir cotas de usinas fechadas ou em estado falimentar. Vian (2003) relata que essa medida fora liderada pelo estado do Paraná, que desejava manter a expansão da cana com o intuito de desenvolver a agricultura do Estado. A liberação permitiu que as diferenças entre usinas e destilarias diminuíssem (Vian, 2003, p.102). Após a liberação da produção de açúcar, foram também liberadas sua exportação, seus preços e os do álcool anidro e, mais posteriormente, do álcool hidratado e da cana.

O autor aponta que o controle das cotas de exportação de açúcar da safra de 1993/1994 passaram a ser realizadas por duas associações, as maiores até o ano de 1997, a saber, a AIAA (Associação das Indústrias de Açúcar e Álcool) e Sopral (Sociedade dos Produtores de Álcool). Porém, o controle não foi bem-sucedido já que havia um forte desentendimento quanto à metodologia de concessão das cotas para os vários grupos.

No ano de 1996 o Ministério da Fazendo publicou uma portaria (Portaria nº 64) segundo a qual os preços da cana-de-açúcar, álcool e açúcar de todos os tipos seriam liberados a partir de janeiro do ano seguinte. Porém, a regra foi revogada antes mesmo de começar a valer, uma vez que a norma incitou debates entre os produtores que solicitaram a revogação da mesma para que, antes, fosse realizada a discussão de um processo de transição para o livre mercado (VIAN, 2003, p. 102).

Resultado imediato foi um processo de abertura mais lento, com a liberação de preços do etanol anidro adiada para maio de 1997 e, para a cana, em maio de 1998. Já a liberação dos

preços do açúcar cristal e do etanol hidratado gerou fortes divergências. Segundo Vian (2003), estas eram geradas por dois questionamentos: i) usineiros e produtores argumentavam a existência de problemas da relação entre as usinas/destilarias e os distribuidores, defendendo que, por isso, caberia ao Estado estipular regra mínimas de comercialização antes de liberar os preços; e ii) havia uma indefinição quanto ao papel do álcool hidratado na matriz energética do País, especialmente ante a inexistência de medidas de incentivo à produção de carros a álcool.

Assim, o receio da liberação do mercado era devido tanto ao cenário de queda do consumo do etanol hidratado quanto à inexistência de uma estratégia confiável de coordenação entre os agentes, o que gerava distorções na fixação da remuneração da cadeia, do setor ante a abertura.

Segundo Vian (2003) a despeito desse cenário de incertezas, a liberação dos preços do etanol anidro e do açúcar fez com que muitos empresários obtivessem maior remuneração como fornecedor de cana, decorrendo disso uma descapitalização das usinas e capitalização dos produtores que, por sua vez, eram na sua maioria acionistas das usinas⁹⁶.

Neste interregno, foi sancionado o grande marco da regulamentação dos combustíveis no Brasil: a Lei nº 9.478, de 6 de agosto de 1997, a “Lei do Petróleo”⁹⁷. A norma instituiu a política energética nacional, além de criar o Conselho Nacional de Política Energética (CNPE) e a Agência Nacional do Petróleo (ANP)⁹⁸.

O CNPE foi criado para ser um órgão de assessoramento da Presidência da República em relação às políticas energéticas, inclusive visava estabelecer diretrizes para programas como os de uso do gás natural, do álcool, do carvão e da energia termonuclear, cabendo a ele propor políticas nacionais e medidas específicas à área. Um Decreto lançado no ano seguinte dispôs sobre a estrutura e funcionamento do órgão, porém ele foi revogado pelo Decreto Nº 3.520, de 21 de junho de 2000⁹⁹, ainda em vigor.

A ANP foi criada como ente autárquico especial, ou seja, órgão regulador da indústria do petróleo, gás natural, seus derivados e biocombustíveis (Redação dada pela Lei nº 11.097,

⁹⁶ Segundo Vian (2003, p. 102): “Como a Unica colocou-se a favor da desregulamentação total das relações econômicas setoriais, embora houvesse enormes divergências no conjunto de interesses da própria entidade, isso levou a uma nova cisão entre as entidades. A Copersucar, maior aglomerado de unidades produtivas filiado à entidade, sempre preferiu o anidro em função da especialização de suas cooperadas nesse produto e da proximidade com o mercado consumidor (Paulínia, São Paulo e Ribeirão Preto, onde existem terminais de distribuição de combustíveis). Por sua vez, a SOPRAL, também vinculada à UNICA, representava as empresas produtoras exclusivas de álcool hidratado, com locações no interior, muitas em regiões de fronteira e, portanto, com maiores dificuldades para a mistura e distribuição do anidro e do hidratado. Em função disso, a SOPRAL demandava um processo de desregulamentação paulatina (...”).

⁹⁷ Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9478.htm. Acesso em: 07 nov. 2017.

⁹⁸ A partir de 2005 a ANP passou a ser chamada Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis.

⁹⁹ Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3520.htm. Acesso em: 07 nov. 2017.

de 2005), vinculada ao Ministério de Minas e Energia" (art. 7º). Sendo uma autarquia, a ANP é uma entidade criada para executar de forma autônoma as atividades que são dever do Estado. Neste sentido apresenta Shikida citando Vian:

Conforme Vian (2003), que inspira o título desta seção em sua íntegra, o recrudescimento do processo de desregulamentação setorial e o afastamento do Estado do planejamento da agroindústria canavieira podem ser entendidos a partir da confluência de fatores internos e externos ao setor. Entre os fatores internos estão a crise das finanças públicas e as políticas de combate à inflação, que contribuíram para reduzir o financiamento e subsídios ao setor; já os externos dizem respeito à flutuação dos preços do petróleo, muito manipulada pela Organização dos Países Exportadores de Petróleo (Opep), e o comportamento das exportações de açúcar, muito suscetível às medidas protecionistas. Nesse contexto, com a desregulamentação setorial, o papel do Estado, que antes era de interventor, mudou para coordenador (SHIKIDA, 2014, p. 51).

Entre as responsabilidades da ANP atribuídas tanto pela Lei do Petróleo aprovada em 1997 quanto às regulamentadas ao longo dos anos, estão: implementar a política energética nacional dos combustíveis (petróleo, gás natural e biocombustíveis); organizar a concessão de exploração, desenvolvimento e produção dos combustíveis; regular e autorizar as atividades de distribuição, revenda e comercialização de combustíveis; fiscalizar a prática das indústrias de combustíveis com base na lei de defesa do consumidor (Lei nº 8.078/90); especificar a qualidade dos combustíveis; etc.

A ANP foi implementada no ano seguinte à lei de sua criação, em 14 de janeiro de 1998, pelo Decreto nº 2445/98, que implantou o órgão e aprovou seu regimento.

Quanto à liberação dos preços do etanol, seu adiamento foi mantido pela Portaria nº 102 do Ministério da Fazenda, justificada pela necessidade de maior discussão em relação ao processo de abertura do mercado. Vian (2003, p. 103) aponta que a isso se somaram disputas entre os produtores de álcool e as distribuidoras: aqueles passaram a acusar as distribuidoras de formação de cartel e de depreciarem em 30% o preço do etanol hidratado. Enquanto isso, os sindicatos das distribuidoras defendiam a liberação irrestrita dos preços para que, com isso, fosse possível ao mercado oficial concorrer com as empresas que operavam no mercado negro.

Segundo Vian (2003, p. 104), mesmo com todos os questionamentos em torno da liberação dos preços do etanol, o governo editou a Medida Provisória 1.670 de 24 de junho de 1998, voltando a fixar os preços do álcool hidratado e da cana-de-açúcar, além de estabelecer cotas de produção e comercialização do combustível já que "por essa portaria, o governo manteria o controle sobre a comercialização, mesmo depois da liberação do preço do álcool combustível" (VIAN, 2003, p. 104). Para ele, o novo modelo não pretendia criar um livre mercado, mas proteger os pequenos produtores e manter os empregos (VIAN, 2003, p. 104-

105). Para o autor, o Estado buscava coordenar a comercialização, mas a busca incessante dos agentes para fazer valer as regras do livre-mercado tornava o consenso cada vez mais difícil. A Medida Provisória permitia que o Poder Executivo criasse um comitê com representantes do Ministério da Indústria, Comércio e do Turismo (MICT) e dos Ministérios da Fazenda e de Minas e Energia que homologariam os acordos celebrados entre usineiros, produtores e distribuidores.

Em outubro de 1998 houve novo adiamento da liberação dos preços de combustíveis. Somente em 1999 ocorreu a liberação dos preços de gasolina automotiva e etanol hidratado combustível nas unidades de comércio atacadista e varejista, bem como as margens de comercialização dos postos revendedores, o que foi instituído pela Portaria Interministerial MF/MME nº 28/1999. Até esse ano, conforme aponta Moraes (2002, p. 31), a determinação de preços relativo dos combustíveis líquidos era feita através de um modelo de sustentação econômica indireta ao álcool, realizada pela conta PPE, administrada pela ANP, permitindo a competitividade do etanol combustível em relação à gasolina. A partir do momento em que se flexibilizou o monopólio da Petrobrás, encerrou-se o processo de sustentação do preço do álcool combustível.

A liberação dos preços do etanol hidratado aliada aos altos estoques de açúcar e álcool fizeram com que o preço do combustível caísse de modo acentuado. Segundo Vian (2003, p. 106), a crise levou o Estado a implementar medidas emergenciais de incentivo ao seu consumo, como o aumento da adição de álcool à gasolina de 24 para 26%, e decretar a “frota verde” para veículos estatais. Apesar disso, o autor reconhece que tais medidas foram ineficientes e não reduziram a pressão de oferta.

No contexto da crise os agentes, no intuito de evitarem maiores prejuízos, adotaram medidas desencontradas implicando a queda da produção e dos preços do etanol em 1999.

O mercado de álcool hidratado continuava em retração. As vendas de carros a álcool reduziram-se apesar dos preços baixos, evidenciando a desconfiança do consumidor quanto ao fornecimento do combustível no futuro. Em face da crise, as usinas paulistas decidiram antecipar o final da safra 98/99 e reduziram o plantio para a safra seguinte. Deste modo, cerca de 10% da cana que devia ser processada naquela safra ficou no campo, o que no jargão do setor é chamado de “bisar a cana”. (VIAN, 2003, p. 106)

Mais uma vez, a dinâmica do complexo canavieiro tendeu para um cenário de desencontros e oportunismos. Enquanto uma parte das empresas entendia que o momento era de reduzir o plantio e a renovação dos canaviais, outras consideravam a retomada de preços na safra seguinte e, por isso, investiam no plantio de novos canaviais (VIAN, 2003, p. 106). Segundo o autor, “a redução do plantio e dos tratos culturais gerou expectativas de elevação

dos preços para a safra 99/2000. Por outro lado, os baixos preços elevaram a demanda por álcool, sendo que o "rabo-de-galo"¹⁰⁰ e a conversão de motores para o álcool tornaram-se atitudes comuns".

A crise vivida pelo setor no período pós liberação dos preços impediu que as regras mínimas de comercialização fossem discutidas e implementadas, a despeito do entendimento que tal discussão seria primordial para o bom funcionamento do livre mercado. Segundo Vian (2003, p. 107), "o livre mercado chegou em um momento em que existiam mais de 300 empresas ofertando álcool para cinco grandes distribuidoras de combustível". Com isso, o poder de barganha dos produtores foi reduzido, especialmente pelo fato de que o mercado ter sido liberado sem que os empresários estivessem organizados ou se comunicassem de modo adequado.

Ante a crise, em janeiro de 1999 a Coligação das Entidades dos Produtores de Álcool e Açúcar (Cepal), que reunia cerca de 30% das destilarias e usinas do país, criou a "Brasil Álcool S/A", empresa para administrar um fundo regulador do estoque de álcool combustível. A medida teve como intenção organizar o setor e evitar o excesso de produto no mercado, cuja consequência imediata era a queda nos preços, prejudicando todo o setor sucroenergético. Segundo Vian (2003, p. 108), a empresa foi formalizada em fevereiro de 1999 com um capital de R\$325 milhões integralizados por 250 empresas do Centro-Sul.

Esse volume, somado a 400 milhões de litros comprados pela Petrobrás, permitiu o ajuste entre oferta e demanda. O objetivo era estocar o álcool e destiná-lo à exportação, só vendendo ao mercado interno em caso de desabastecimento de os empresários do setor não se organizaram no período pré-liberação preços. Tinham discordâncias quanto aos impactos do afastamento do Estado sobre as usinas e destilarias. O resultado foi que a crise se espalhou pelo setor. No início da safra 99/2000, muitas empresas que necessitavam de capital de giro para iniciar colheita e dar partida nas moendas cederam ainda mais à pressão das distribuidoras, e do álcool hidratado chegou 0,16 litro em maio de 1999. Na região de Ribeirão Preto, o litro do álcool chegou a ser vendido a de R\$ 0,14 devido ao superestoque. As dificuldades espalharam-se pelas regiões canavieiras. Aumentaram as passeatas e manifestações de trabalhadores, fornecedores de cana e de usineiros por uma real reativação da produção de carros a álcool, da adição de álcool ao diesel e aumento do percentual de álcool na gasolina. Mas a demora do Estado em colocar essas decisões em prática e a falta de iniciativas agravavam ainda mais a crise. (VIAN, 2003, p. 108)

Vian (2003, p. 108) adiciona como medida adotada na tentativa de solucionar a crise do final dos anos 90 a formação da Bolsa Brasileira de Álcool Ltda. (BBA), "com o objetivo de controlar a comercialização do produto de todas as empresas associadas, equilibrando as forças com as distribuidoras" (VIAN 2003, p. 108). A BBA atingiu inicialmente seu objetivo de

¹⁰⁰ Rabo-de-galo é o uso de uma mistura de combustível composto por 50% de álcool e 50% de gasolina. Como a gasolina era composta por 24% de anidro, o carro acaba movido por 75% álcool e 25% gasolina.

aumento dos preços do etanol, mas acabou sendo extinta, fato que, segundo Vian revela “a diversidade de interesses e a dificuldade de conciliação dos mesmos no Complexo Canavieiro. Os problemas regionais dispares que o consenso só ocorre em fases de crises agudas” (VIAN 2003, p. 111).

Com o cenário de crise por que atravessou o setor no período pós liberação dos preços, as usinas e destilarias se viram obrigadas a passar por um processo de diferenciação e inovação, “diversificando suas atividades e fazendo emergir uma nova estrutura com aspectos técnicos e organizacionais modernos, tudo isso para serem mais competitivas” (SHIKIDA, 2014, p. 52). Apesar disso, se por um lado a excessiva intervenção do governo era considerada prejudicial à agroindústria canavieira no Brasil, por outro, a ausência total da atuação do Estado no setor também seria danosa “uma vez evidenciada a necessidade de coordenar os interesses dos agentes econômicos para que o setor não experimente, por exemplo, crises de superprodução” (SHIKIDA, 2014, p. 52).

Vian (2003) e Shikida (2014) ressaltam que a desregulamentação trouxe maior diversificação para o setor, como o aproveitamento de terras para a cana-de-açúcar nas regiões de fronteira agrícola, a crescente entrada do investimento direto estrangeiro, a busca pela viabilidade econômica também com bases socioambientais, a perspectiva de ampliação do mercado interno e externo de açúcar e etanol (por causa do argumento de maior sustentabilidade ambiental do etanol quando comparado aos combustíveis fósseis), a cogeração de energia elétrica, a mecanização da colheita e proibição da queima da cana, etc. Segundo Shikida (2014), a coordenação dos interesses ficou a cargo da Câmara Setorial do Açúcar e do Álcool, criada em maio de 2003 pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (Mapa). Apesar disso aponta a UNICA como a instituição mais representativa do setor no período.

3.4.2 FASE DE RETOMADA DO ETANOL COM O MERCADO *FLEXFUEL* E DA FALTA DE PLANEJAMENTO (2003 A 2017)

A denominação atribuída à fase ora em estudo tem como referência a descrita por Shikida (2014) e denominada pelo autor “Avanços e retrocessos: retomada do etanol com o mercado de automóveis *flexfuel* e falta de planejamento (2003–2004 a 2012–2013)”. Contudo, o estudo referência limita a fase até o ano de sua publicação, 2014, mas aqui o período será estendido até o ano de 2017. Isso porque, até o ano de 2017 o setor padecia dos problemas semelhantes – ou seus resquícios – dos observados ainda em 2014, situação que poderá se

alterar com a política pública gestada e implementada através de uma legislação no ano de 2017, a RenovaBio (Lei 13.576/2017 de 27 de dezembro de 2017)¹⁰¹.

Segundo Shikida (2014), a fase atual da agroindústria canavieira apresenta dois fatores característicos. O primeiro é a introdução no mercado dos automóveis *flexfuel* no mercado brasileiro, ocorrido no ano de 2003 e que significou a retomada do consumo de etanol adormecida nos anos 90. O segundo, foi a falta de planejamento do governo federal para o setor, especialmente a observada nos anos que sucederam à introdução dos veículos *flexfuel* no mercado e que ficou especialmente evidenciada com a política de controle de preços da gasolina para tentar frear a inflação, revelando “incoerência de planejamento” (SHIKIDA, 2014, p. 52). Essa falta de planejamento foi agravada pela crise financeira de 2008, por problemas climáticos que reduziram a produtividade das lavouras nos anos de 2008/2009, por aumentos dos custos de produção e aumento do preço internacional do açúcar, além da manutenção artificial do preço da gasolina abaixo dos níveis de mercado.

Pontualmente, é muito comum indicar como um dos fatores recentes que efetivamente desencadearam a corrida pelos biocombustíveis o advento dos veículos *flexfuel* no ano de 2003. Isso alterou sobremaneira a dinâmica mercado sucroenergético e seus mecanismos de formação de preços.

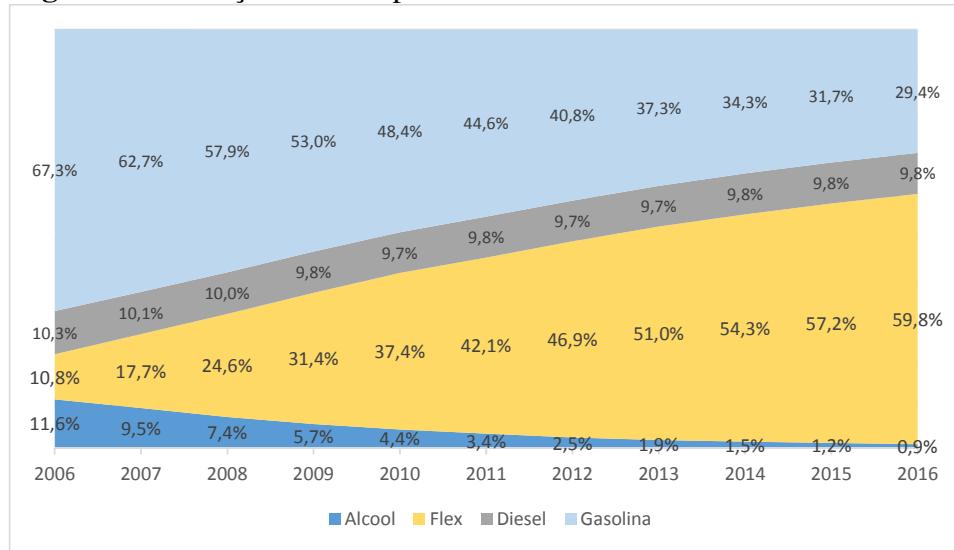
O Relatório da Frota Circulante 2017 da Sindipeças¹⁰² contém dados importantes na compreensão do crescimento da frota *flexfuel* dos últimos anos. Segundo apresenta, em 2016, os veículos *flexfuel* representaram quase 59,8% da frota total contra 10,8% em 2006. Por outro lado, os veículos à gasolina que representavam 67,3 da frota em 2010, em 2016 representam apenas 29,4% do total. Já a frota movida apenas a álcool vem diminuindo a cada ano, atingindo menos de 1% em 2016.

¹⁰¹ A Lei criou a Política Nacional de Biocombustíveis (RenovaBio) e foi sancionada em 27 de dezembro de 2017 (com vetos). Segundo o Ministério de Minas e Energia (MME), o RenovaBio é uma política de Estado que objetiva traçar uma estratégia conjunta para reconhecer o papel dos biocombustíveis na matriz energética brasileira, tanto para a segurança energética quanto para reduzir as emissões de gases causadores do efeito estufa. Também segundo o MME, diferentemente de medidas tradicionais, o RenovaBio não propõe a criação de imposto sobre carbono, subsídios, crédito presumido ou mandatos volumétricos de adição de biocombustíveis a combustíveis. Disponível em: http://www.mme.gov.br/web/guest/consultas-publicas?p_p_id=consultapublicaexterna_WAR_consultapublicaportlet&p_p_lifecycle=0&p_p_state=normal&p_p_mode=view&p_p_col_id=column-1&p_p_col_count=1&consultapublicaexterna_WAR_consultapublicaportlet_consultaId=26&consultapublicaexterna_WAR_consultapublicaportlet_mvcPath=%2Fhtml%2Fpublico%2FdadosConsultaPublica.jsp

Acesso em: 02 jan. 2018.

¹⁰² Disponível em: http://www.sindipecas.org.br/sindinews/Economia/2017/R_Frota_Circulante_2017.pdf.
Acesso em: 02 jan. 2018.

Figura 5 - Evolução da frota por combustível



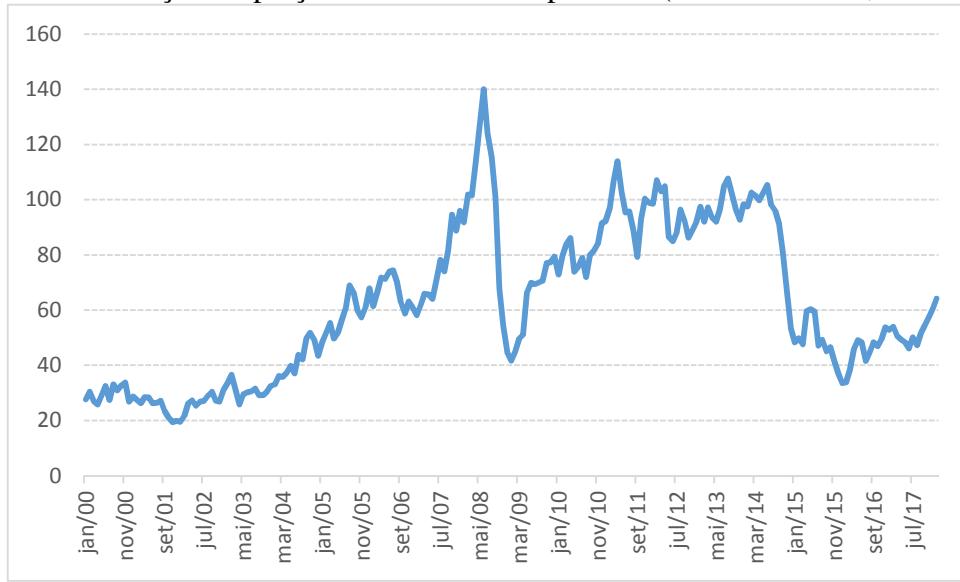
Fonte: Sindipeças, elaboração da autora (2017)

O aumento da frota *flexfuel* no Brasil mudou radicalmente a elasticidade-preço dos combustíveis leves no País. Como apontam Melo e Sampaio (2014, p. 58), até 2003 a elasticidade de substituição entre a demanda de etanol e o preço da gasolina era muito baixa, pois para o consumidor trocar de combustível era necessário trocar de veículo para consumir o combustível mais barato. No entanto, a partir do ano de 2003, a tecnologia *flexfuel* permitiu ao consumidor abastecer o veículo com qualquer mistura entre o etanol hidratado e a gasolina, optando pelo combustível mais barato. Ademais, além dos veículos *flexfuel*, o aumento do preço do petróleo e as questões ambientais relativas às emissões de poluentes de fato estimularam a produção de etanol no Brasil e no mundo.

Ao permitir a substituição quase instantânea da gasolina pelo álcool, a popularização dos veículos bicombustíveis estabeleceu uma relação fundamental entre o preço da gasolina comum e do álcool hidratado: o preço do álcool hidratado passou a apresentar uma tendência (em termos de variação percentual) semelhante à do preço de paridade com a gasolina comum.

Este fenômeno, associado à tendência de crescimento no preço do petróleo, transformou o mercado de álcool hidratado no componente mais dinâmico do setor até o ano de 2008, com as vendas crescendo a taxas aceleradas e revertendo a tendência prevalecente desde 1990, quando o consumo de álcool hidratado entrou em declínio.

Figura 6 - Evolução do preço internacional do petróleo (Crude Oil WTI, US\$/Barril)



Fonte: Investing.com, elaboração da autora

No cenário externo, deve-se destacar que o crescimento da China observado especialmente a partir dos anos 2000, transformou o país em um grande consumidor de commodities/energia. A forte demanda elevou os preços do petróleo e de combustíveis em geral sendo que, de 2005 a 2007 chegou-se a se discutir, inclusive, a possibilidade da falta de energia renovável.

A tecnologia *flexfuel* se vincula a um contexto de crescente preocupação ambiental, tanto no Brasil quanto no Exterior. Essa preocupação criou uma pressão para aumento da utilização de combustíveis renováveis. Diante desse cenário, a nova fase de expansão do etanol no Brasil iniciada com o crescimento da frota *flexfuel* foi marcada por forte aporte de investimento direto estrangeiro, especialmente tendo em vista as oportunidades advindas da desregulamentação setorial iniciada nos anos 1990 (SHIKIDA, 2014, p. 53).

No início de 2008, pela primeira vez desde o final da década de 80, o volume de venda do etanol hidratado superou o da gasolina¹⁰³ e, por isso, havia perspectivas de crescimento expressivo do setor sucroenergético. O fortalecimento do mercado interno, basicamente pelo aumento da demanda por etanol para atender a frota *flexfuel* e pelas previsões otimistas de exportação do etanol para diversos países, levou investidores a apostarem alto no setor e grandes investimentos foram feitos por grupos empresariais, boa parte com base em recursos

¹⁰³ Conforme matéria divulgada no jornal o Estadão de 11 de abril de 2008 disponível em: <http://economia.estadao.com.br/noticias/geral,anp-venda-de-etanol-no-pais-ja-supera-a-de-gasolina,272193>. Acesso em: 12 dez. 2017.

externos e com estabelecimento de parcerias com grupos internacionais. Segundo o apresentado por Goes e Marra (2010):

Em 2008, havia uma grande euforia no setor. A venda de carros *flexfuel* passou a representar 90% do total de carros vendidos no País. O consumo de álcool combustível superou o consumo de gasolina. O fortalecimento do mercado interno ocorreu em função do aumento da demanda por etanol para atender a frota com motor *flexfuel* e as previsões otimistas de exportação do etanol para diversos países, fizeram o setor apostar alto. Grandes investimentos foram feitos por grupos empresariais, boa parte com base em recursos externos. Novas parcerias foram estabelecidas com grupos internacionais, envolvendo grandes volumes de investimentos. Observadores analisando o crescimento e o desempenho do setor sucroalcooleiro, utilizaram dados e previsões feitas pela UNICA-União Nacional dos Produtores de Cana-de-Açúcar, que sinalizavam crescimento substancial do setor, com a instalação de 30 novas usinas em 2008/2009, 23 usinas em 2009/2010 e investimentos previstos para os próximos 6 anos de US\$ 17 bilhões. (Goes *et. all.*, 2008). Hoje estes números estão sendo totalmente revisados. (GOES E MARRA, 2016)

Mas uma mudança radical do mercado ocorreu em meados de 2008, a despeito do crescimento acelerado do mercado do etanol observado a partir a introdução dos veículos *flexfuel*. Nesse ano, a crise financeira internacional implicou uma queda de investimentos no setor sucroenergético.

Em linhas gerais, pode-se dizer que a crise financeira atingiu o setor sucroenergético das seguintes formas: redução expressiva da disponibilidade de financiamentos domésticos e internacionais; aumento dos custos de financiamento para investimento; perdas cambiais relacionadas ao elevado endividamento de algumas usinas (derivativos); diminuição das exportações de etanol em função da retração da demanda no Exterior.

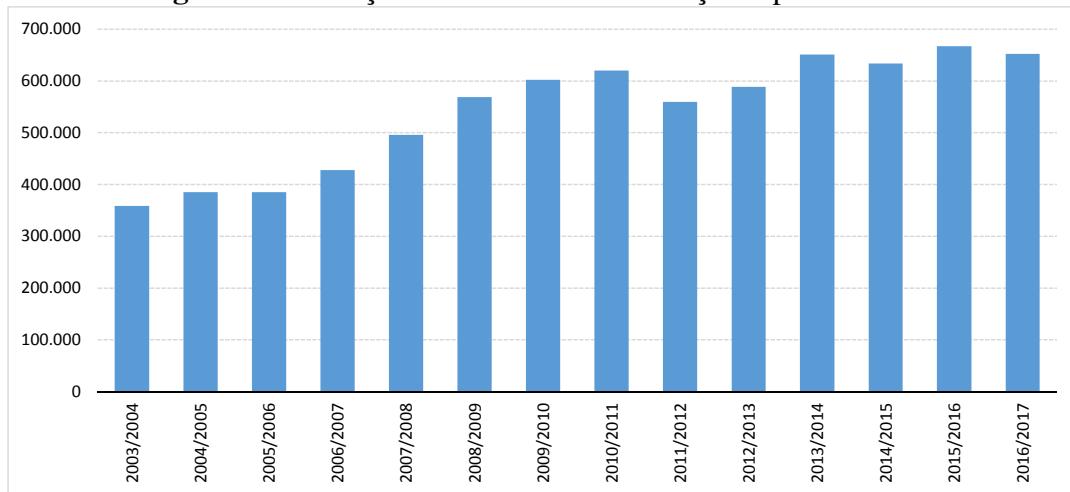
Por outro lado, no plano doméstico, a demanda pelo produto continuou crescendo, e os preços do etanol hidratado subiram, fazendo com que o País aumentasse as importações de etanol dos Estados Unidos para suprir a demanda interna, perdendo, assim, a oportunidade de alavancar o mercado mundial de etanol.

Basicamente, a situação de desaceleração da produção do etanol pode ser explicada por quatro fatores principais: a crise financeira de 2008 e os preços pouco remuneradores que promoveram o endividamento das unidades e a queda nos investimentos; os problemas climáticos que reduziram a produtividade das lavouras; a manutenção do preço artificial da gasolina que impôs uma restrição à evolução dos preços do etanol e leva à redução das margens dos produtores e o aumento dos custos de produção; e, fatores como aumento do preço internacional do açúcar.

O que se observa é que partir da safra 2009/2010, a produção de cana-de-açúcar passou a apresentar desaceleração, com queda nos investimentos em novas unidades para a ampliação da produção. Segundo dados da Unicadata, a produção de etanol hidratado recuou 28% da safra

2009/2010 até a safra 2012/2013. O Crescimento da produção somente foi retomado partir da safra 2014/2014, como observado abaixo.

Figura 7 - Produção nacional de cana-de-açúcar por ano-safra



Fonte: Unicodata, elaboração da autora (2017)

A UNICA¹⁰⁴ apresenta ainda que entre as safras 2000/2001 e 2008/2009, a produção de cana-de-açúcar no Brasil cresceu cerca de 10% ao ano. A partir da safra 2009/2010 este crescimento desacelerou e, como pode ser visto pelo gráfico apresentado anteriormente, após a crise, ele se estabilizou em taxas bem menores que a do início da década.

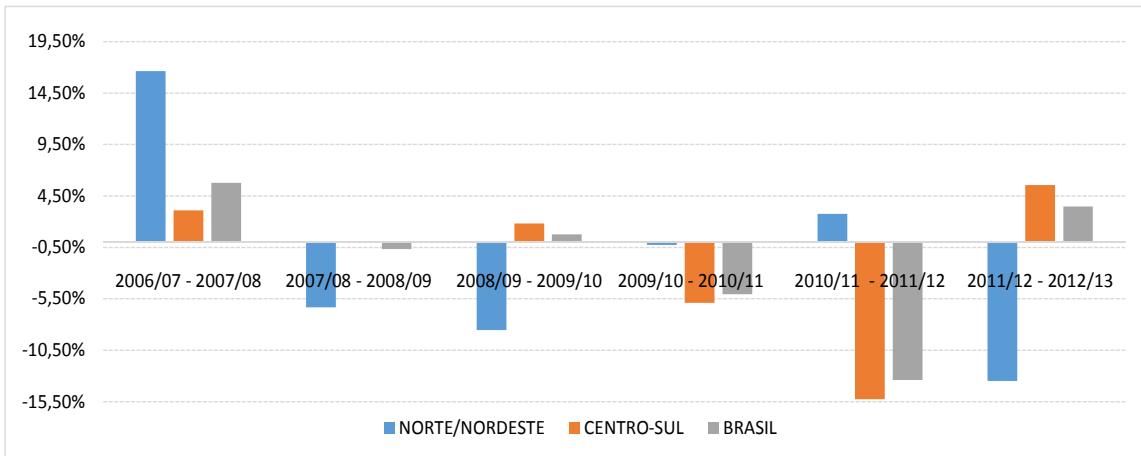
No caso do setor sucroenergético, inúmeras empresas sofreram grandes prejuízos especialmente em razão da alta alavancagem e da dependência do crédito internacional típicos da indústria no período. A depreciação repentina da taxa de câmbio prontamente elevou os custos de financiamento e as restrições ao crédito decorrentes da crise de liquidez reduziram expressivamente as fontes de financiamento internas e externas para o segmento. Paralelamente, o custo do endividamento aumentou expressivamente. Todos estes fatores implicaram a redução nas taxas de investimentos na indústria de etanol do Brasil e aumentaram substancialmente o grau de endividamento das empresas já existentes.

Por sua vez, as três safras que se seguiram ao início da crise mundial (2009/2010, 2010/2011, 2011/2012) foram extremamente afetadas por fenômenos climáticos. Estes fenômenos provocaram a quebra dessas safras, o que prejudicou a qualidade da cana (teor de sacarose) e a produtividade da colheita. Na safra 2009/2010, houve chuva muito acima da média

¹⁰⁴ Em “Etanol & o Setor Sucroenergético: Situação atual e perspectivas”, apresentação realizada pelo presidente interino da União da Indústria de Cana-de-açúcar Antonio de Padua Rodrigues. Brasília, 22 de novembro de 2012. Disponível em: http://www.senado.leg.br/comissoes/CRA/AP/AP20121122_AntonioDePaduaRodrigues.pdf. Acesso em: 02 jan. 2018.

e nas safras 2010/2011 e 2011/2012 houve estiagem¹⁰⁵. Tais adversidades climáticas impactaram a produtividade dos canaviais, a taxa de açúcar total recuperável e a taxa de transformação de cana-de-açúcar em álcool.

Figura 8 - Variação (%) da produtividade (kg/ha) entre as safras



Fonte: Conab. Elaboração da autora (2017)

Conforme a “Avaliação da Safra Agrícola de Cana de Açúcar” para 2009/2010 realizada pela Companhia Nacional de Abastecimento - Conab¹⁰⁶, desde a primeira quinzena de julho de 2009, o excesso de chuvas impediu a colheita em ritmo adequado nos estados de São Paulo, Minas Gerais, Mato Grosso do Sul e Paraná e afetou diretamente a maturação da cana e, consequentemente, a concentração de sacarose. Nos estados do Nordeste, a falta de chuvas favoreceu a maturação, mas prejudicou a brotação e o crescimento da cana. Esses fenômenos reduziram em 5,5% o açúcar total recuperável no Centro-Sul e em 8,5% a produtividade no Nordeste. Ademais, a taxa de transformação de cana-de-açúcar em álcool total foi reduzida em todo o país em 6,9%.

Em relação às safras que sucederam o período de crise, vale observar que os sinais de recuperação na produtividade somente são observados a partir da safra 2013/2014.

Assim, na safra 2010/2011¹⁰⁷, a Conab destacou que, em 2010, no Centro-Sul, estiagem atingiu praticamente todo o estado de São Paulo, além do norte do Paraná, Triângulo Mineiro

¹⁰⁵ Segundo dados da “Avaliação da Safra Agrícola de Cana de Açúcar” para estas safras disponível no sítio da Companhia Nacional de Abastecimento - CONAB.

¹⁰⁶ CONAB. Acompanhamento de safra brasileira: cana-de-açúcar, terceiro levantamento, dezembro/2009 / Companhia Nacional de Abastecimento. – Brasília: Conab, 2009. Disponível em: http://www.conab.gov.br/conabweb/download/safra/3_levantamento2009_dez2009.pdf. Acesso em: 12 dez 2017.

¹⁰⁷ CONAB. Acompanhamento de safra brasileira: cana-de-açúcar, terceiro levantamento, janeiro/2011 - Companhia Nacional de Abastecimento. – Brasília: Conab 2011. Avaliação da Safra Agrícola de Cana-de-Açúcar – 3ª Estimativa - Janeiro/2011. Disponível em:

e partes do sul de Minas Gerais e do centro-sul de Goiás, o que favoreceu a maturação da cana e os trabalhos de colheita, mas ocasionou quebras na produtividade final da safra. Em consequência, o fluxo de moagem foi mais acelerado do que o normal e muitas unidades encerraram suas atividades mais cedo. Essas condições climáticas reduziram a produtividade dos canaviais do Centro-Sul em 5,9%.

Já em relação à safra 2011/2012, a Conab apresenta que o desenvolvimento da lavoura de cana-de-açúcar foi aquém do ideal e, inclusive, inferior ao da safra anterior, levando a uma produtividade menor que a estimada inicialmente pelos produtores. As causas foram diversas, mas, o clima foi o principal causador da queda da produção, em consequência das adversidades ocorridas a partir do mês de abril até outubro de 2010, com chuvas escassas em toda a região Centro-Oeste e Sudeste¹⁰⁸.

A despeito da recuperação da produtividade na safra 2013/2014, as safras seguintes também foram prejudicadas e a recuperação da produtividade da cana no Brasil somente deve ocorrer em 2018, segundo os dados da Conab. Segundo a Conab, por exemplo, na safra 2014/2015 a queda na produção decorreu especialmente da queda na produtividade resultante de adversidades climáticas durante o período de desenvolvimento da cana-de-açúcar observadas na Região Sudeste e no estado do Paraná (responsável por 9% da produção da Região Sul)¹⁰⁹.

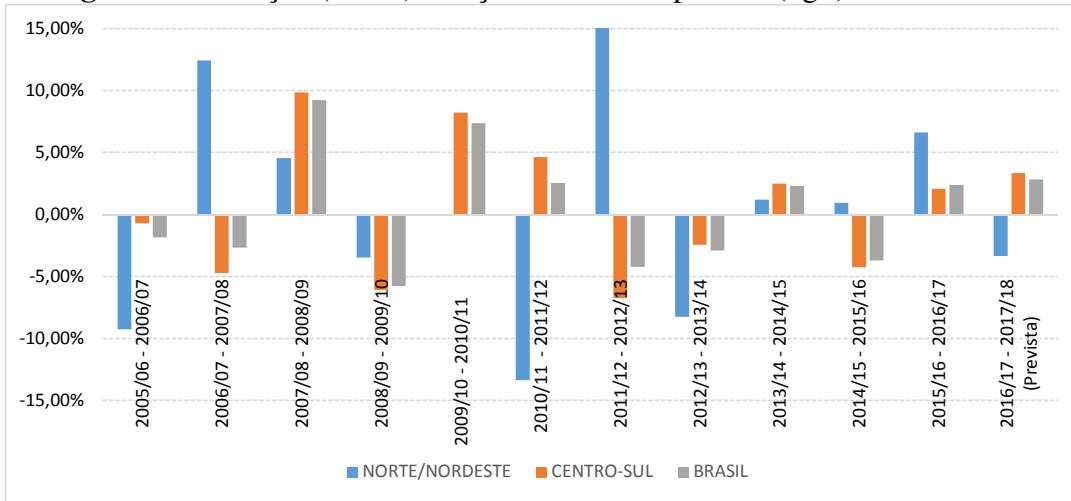
De modo semelhante, a variação do açúcar total recuperável entre as safras variou de forma expressiva, apresentando melhorias apenas nas safras 2009/2010, 2014/2015 e 2016/2017.

http://www.conab.gov.br/OlalaCMS/uploads/arquivos/11_01_06_09_14_50_boletim_cana_3o_lev_safra_20_10_2011.pdf. Acesso em: 12 dez 2017.

¹⁰⁸ CONAB. Acompanhamento de safra brasileira: cana-de-açúcar, segundo levantamento, agosto/2011 - Companhia Nacional de Abastecimento. – Brasília: Conab 2011. Disponível em: http://www.conab.gov.br/OlalaCMS/uploads/arquivos/11_08_30_13_41_19_boletim_cana_portugues_-_agosto_2011_2o_lev..pdf. Acesso em: 02 jan. 2018.

¹⁰⁹ CONAB. Companhia Nacional de Abastecimento. Acompanhamento da safra brasileira de cana-de-açúcar. – v. 1 – Brasília: Conab, 2013- v. Disponível em: http://www.conab.gov.br/OlalaCMS/uploads/arquivos/14_12_19_09_02_49_boletim_cana_portugues_-_3o_lev_-_2014-15.pdf. Acesso em: 02 jan. 2018.

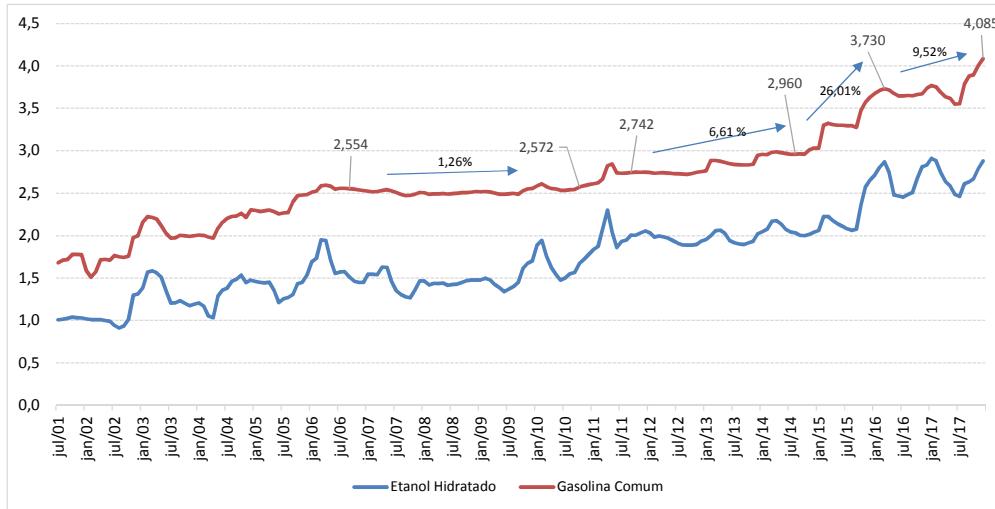
Figura 9 - Variação (em %) do açúcar total recuperável (kg/t) entre as safras



Fonte: Conab. Elaboração da autora (2017)

Além da queda na produtividade, um outro problema enfrentado pelo setor foi a manutenção, no mercado doméstico brasileiro, do preço da gasolina artificialmente inferior às cotações internacionais do petróleo, especialmente a partir do ano de 2006 (início do segundo mandato do governo Lula). O Governo, com alegado intuito de controlar a inflação, manteve até, aproximadamente, o ano de 2015 o preço da gasolina abaixo do seu valor de equilíbrio, impondo um limite ao aumento do preço do etanol e reduzindo a lucratividade do setor.

Figura 10 - Preço médio do Etanol Hidratado e Gasolina C ao consumidor (R\$/litro)



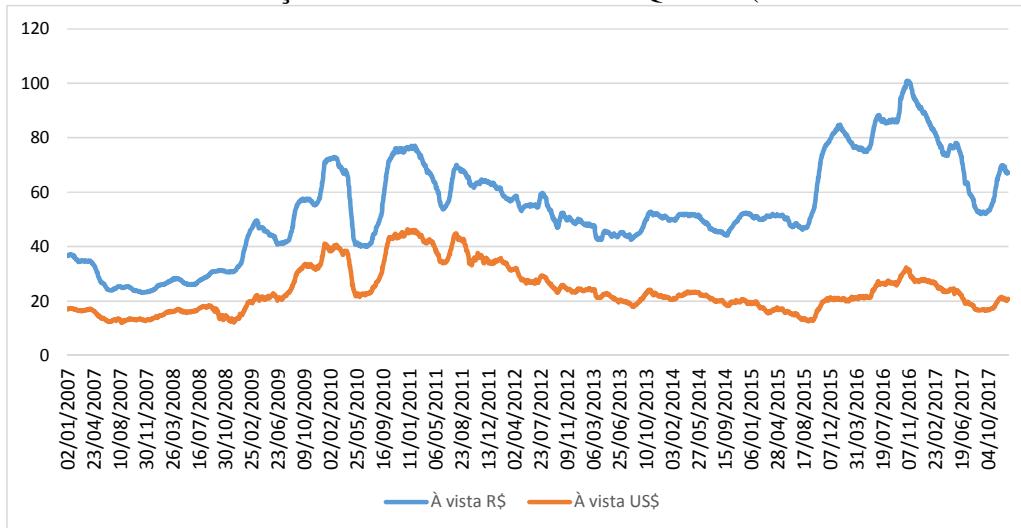
Fonte: ANP. Elaboração da autora (2017)

Como apontam Cesca, Postali e Parente (2017), o controle de preços imposto pelo governo brasileiro na gasolina de veículos alterou a dinâmica do mercado da gasolina, do etanol e do açúcar no curto e longo prazos. Isso tudo sem se considerar a influência dos fatores ambientais.

Esta política prejudicou de forma expressiva o mercado do etanol, já que os investidores, ante a crescente dificuldade de prever as variações no preço da gasolina - que ocorreria se não houvesse o controle –, reduziram drasticamente os investimentos no setor.

Outro fator importante que atingiu especialmente a produção do etanol foram as oscilações do preço do açúcar no mercado internacional, já que os usineiros tendem a produzir açúcar em vez do etanol nos momentos de alta dos preços daquele produto. Neste sentido, é notável o aumento, do preço do açúcar no mercado internacional observado a partir do ano de 2009 até 2011 e a partir de 2015, que incentivou a produção de açúcar em detrimento do etanol. A Figura 11 constituída pelas séries de preços da saca do açúcar cristal medidos pela ESALQ/USP (em R\$ e em US\$) faz uma aproximação das oscilações do preço do açúcar no mercado internacional.

Figura 11 - Indicador do Açúcar Cristal CEPEA/ESALQ¹¹⁰/SP (R\$ ou US\$ a saca de 50kg)



Fonte: ANP. Elaboração da autora (2017)

A junção de todas estas dificuldades enfrentadas pelo setor sucroenergético a partir do ano de 2008 produziu uma grande crise. Usinas endividadas foram colocadas à venda, já que a falta de pagamento de dívidas anteriores ou de bens para garantia levou os bancos a não concederem novos financiamentos para essas empresas.¹¹¹ Porém, não têm sido observadas transações relevantes no setor. As usinas colocadas à venda não conseguem compradores o que

¹¹⁰ Conforme o sítio da ESALQ/USP: “O Indicador de Preços de Açúcar CEPEA/ESALQ tem sido utilizado como base para a realização de negócios no mercado à vista do estado de São Paulo. É referência para o cálculo do valor da tonelada de Açúcar Total Recuperável (ATR), segundo procedimento Consecana - SP, além de subsidiar a realização de estudos e pesquisas relativos a esse importante segmento da agroindústria brasileira”. Disponível em: <https://www.cepea.esalq.usp.br/br/metodologia/metodologia-acucar-cristal-cepea-esalq-sao-paulo.aspx>. Acesso em: 09 dez. 2017.

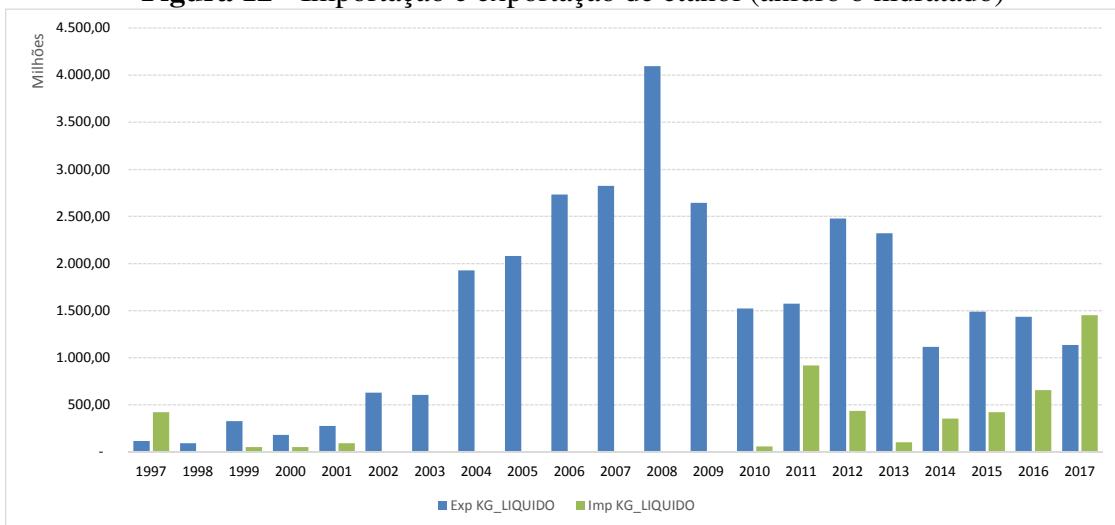
¹¹¹ Endividamento leva usinas à venda. Disponível em: <http://m.estadao.com.br/noticias/impresso,endividamento-leva-usinas-a-venda,856484.htm>. Acesso em: 09 dez. 2017.

seria devido também ao valor das usinas, considerados alto pelos potenciais adquirentes diante das perspectivas e incertezas do setor.

Boa parte das usinas que foram colocadas à venda foram investimentos feitos no “auge” do otimismo do setor, ocorrido no período de 2005 a 2007. Somente para se ter uma ideia, de acordo com a UNICA, de 2008 a 2012 mais de 40 usinas deixaram de funcionar, sendo 30 apenas entre 2011 e 2012¹¹².

Ademais, a crise levou o país a importar etanol. Em 2011 a importação de etanol foi quinze vezes maior que a observada em 2010, enquanto as exportações sofreram queda significativa a partir de 2008.

Figura 12 - Importação e exportação de etanol (anidro o hidratado)



Fonte: Ministério da Indústria, Comércio Exterior e Serviços - MIDIC (2017), elaboração da autora (2017).

3.4.3 REGULAÇÃO RECENTE DO MERCADO DE ETANOL

Ainda se faz necessário apontar alguns aspectos regulatórios relacionados ao setor de biocombustíveis no Brasil para que se possam extraír as considerações finais deste trabalho.

O primeiro grande marco da regulamentação dos combustíveis no Brasil dentro do contexto de abertura de economia e da atuação estatal reguladora foi a Lei nº 9.478, de 6 de agosto de 1997 (Lei do Petróleo).

No caso específico da regulação dos biocombustíveis, cabe destacar a alteração legal realizada no ano de 2005 pela Lei nº 11.097 de 13 de janeiro de 2005. Essa Lei, além de

¹¹² Conforme texto publicado em 15/09/2016 no sítio da Única e intitulado “Precisamos Redirecionar essa História” de autoria da professora da escola superior de agricultura Luiz de Queiroz (Esalq/USP) e pesquisadora do centro de estudos avançados em economia aplicada (CEPEA) Heloisa Lee Burnquist. Disponível em: <http://unica.com.br/convidados/29564580920315624493/precisamos-redirecionar-essa-historia/>. Acesso em: 5 dez. 2017.

introduzir o biodiesel na matriz energética brasileira¹¹³, ampliou a competência administrativa da ANP, que assumiu também as atribuições de especificar e fiscalizar a qualidade dos biocombustíveis (biodiesel e etanol) e garantir o abastecimento do mercado, em defesa do interesse dos consumidores. A partir daí a ANP passou a denominar-se Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis.

Considerando-se a edição dessa segunda norma é relevante notar o fato de que já nesse período, ainda pouco tempo depois da abertura do mercado, o Governo brasileiro acenava para uma maior regulação do mercado de etanol.

A partir da sua criação a ANP passou a ser a responsável pela maioria do regramento a respeito da produção, distribuição, comercialização e especificações dos combustíveis. Por sua vez, a mistura de álcool anidro à gasolina é regulamentada pelo Conselho Interministerial do Açúcar e do Álcool (CIMA) órgão criado no âmbito do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (MAPA)¹¹⁴.

Por isso, tanto a ANP quanto o CIMA têm, na última década, emitido as principais normas em relação ao setor sucroenergético. Assim, em 2006 a Resolução CIMA Nº 35, de 22 de fevereiro, estabeleceu a mistura carburante no percentual de 20%. Em 2007, o porcentual subiu para 25% ano com a Resolução CIMA Nº 37, de 27/06/2007. Em 2010, a Resolução MAPA (Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento)¹¹⁵ nº 7, de 11 de janeiro, estipulou o percentual de 20% durante fevereiro, março e abril daquele ano, voltando a 25% após o período. Com a Portaria MAPA nº 678, de 31/08/2011, o percentual voltou a 20%. Em março de 2015 a Portaria MAPA nº 75, estipulou o porcentual de 27% na Gasolina Comum e de 25% na Gasolina Premium.

A partir de 2005 a ANP passou a normatizar especificações do Álcool Etílico Anidro Combustível e do Álcool Etílico Hidratado Combustível (inicialmente pela Resolução ANP Nº 36, de 06/12/2005 e, após 2011 pela Resolução ANP nº 7, de 09/02/2011). A ANP, como já mencionado, também passou a estabelecer as regras para o cadastramento de fornecedores, distribuidores e importadores de álcool combustível, no qual todos os agentes tiveram que se cadastrar junto à ANP para comercializarem o produto¹¹⁶.

¹¹³ A Lei foi lançada no contexto do Programa Nacional do Biodiesel e previa a adição obrigatória do biodiesel ao óleo diesel vendido ao consumidor final de 2% de 2005 a 2007, de 3% de 2008 a 2012 e de 5% a partir de 2013.

¹¹⁴ A cronologia da regulamentação referente aos porcentuais da mistura carburante (etanol anidro - gasolina) está disponível em: <http://www.agricultura.gov.br/assuntos/sustentabilidade/agroenergia/arquivos/cronologia-da-mistura-carburante-etanol-anidro-gasolina-no-brasil.pdf>. Acesso em: 10 jan. 2010.

¹¹⁵ As Resoluções passaram a ser denominadas pelo MAPA.

¹¹⁶ Ademais, a ANP, através da Resolução ANP nº 9, de 01/4/2009, determinou que os postos substituíssem nome do combustível "álcool" para "etanol", como forma de utilizar a nomenclatura padrão internacional

No ano de 2011, como consequência direta de fatores conjunturais e estruturais que afetaram a produção de etanol no Brasil, verificou-se uma crise de oferta do etanol, que repercutiu sob a forma de aumento significativo do preço do etanol anidro e hidratado.

Diante dessa situação, o Governo brasileiro optou por intervir no mercado sob o pretexto de reduzir as incertezas que afetassem a matriz energética e automobilística nacional. Com este intuito editou a Medida Provisória nº 532, de 28 de abril de 2011, posteriormente convertida na Lei nº 12.490, de 16 de setembro de 2011. O novo regulamento tinha, dentre outras finalidades, garantir o fornecimento de biocombustíveis (biodiesel e etanol) em todo o território nacional, estabelecer diretrizes para a importação e exportação desses produtos e assegurar o adequado funcionamento do Sistema Nacional de Estoques de Combustíveis.

Segundo a Exposição de motivos da MP¹¹⁷, as alterações objetivavam elevar o tratamento dos biocombustíveis (etanol, biodiesel e qualquer outro biocombustível que viesse a ser comercializado como combustível) ao dos combustíveis, e não como um produto agrícola inserido na matriz energética.

Assim, os biocombustíveis passariam a ter tratamento uniforme no âmbito da Política Energética Nacional, passando o Conselho Nacional de Política Energética - CNPE a ter a atribuição para estabelecer diretrizes para a importação e exportação biocombustíveis, nos moldes do que ocorrera com os combustíveis derivados de petróleo. Ademais, a norma corrigiria distorções de competências legais na esfera de atuação da ANP, delimitando competências do CNPE da ANP. A intervenção era justificada na exposição de motivos da Medida Provisória nº 532 nos seguintes termos:

(...) 5. A limitação de atribuição formal do Poder Público para regular e fiscalizar o abastecimento de biocombustíveis é um fator que, atualmente, tem elevado consideravelmente o risco de desabastecimento de combustíveis no País, assim como dificulta o correto diagnóstico da situação, o que inclui a análise da relação entre oferta e demanda de biocombustíveis. Ressaltamos que isso tem se refletido, por exemplo, na excessiva elevação de preços de etanol, com impactos diretos, também, no preço da gasolina vendida ao consumidor final. Como forma de reforçar tal diretriz, passa a ser possível ao Poder Executivo alterar o percentual mínimo de etanol anidro na gasolina, que atualmente é de 20% e passará a ser 18%.

6. Nossa País é e tem vocação estratégica para continuar como um importante produtor e exportador mundial de biocombustíveis. Todavia, a proteção dos interesses dos consumidores brasileiros quanto a preço, qualidade e oferta de biocombustíveis, constitui-se obrigação do Estado (...). (BRASIL, 2011)

para promover o biocombustível brasileiro. Já a Resolução ANP nº26 estabeleceu requisitos para a atividade de produção de etanol, abrangendo a construção, ampliação de capacidade, modificação e operação de Planta Produtora de Etanol.

¹¹⁷ Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/Exm/EMI-13-MME-MF-MDIC-MAPA-MC-MP-Mpv532.htm. Acesso em: 10 jan. 2010.

Neste sentido, a MP convertida na Lei nº 12.490/2011 determinou que tanto a fiscalização das atividades relativas às indústrias do petróleo e dos biocombustíveis e ao abastecimento nacional de combustíveis, bem como do adequado funcionamento do Sistema Nacional de Estoques de Combustíveis e do cumprimento do Plano Anual de Estoques Estratégicos de Combustíveis passasse a ser realizada pela ANP (não mais pelo CNPE vinculado ao MME) por convênios por ela celebrados, por órgãos da administração pública direta e indireta da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Em decorrência da sua nova atribuição, a ANP editou a Resolução nº 67, de 09 de dezembro de 2011. Essa Resolução foi muito representativa em termos de regulação, pois foi resultado direto da ampliação da atuação reguladora da ANP. A Resolução buscava criar mecanismos para evitar forte oscilação do preço do etanol no período da entressafra canavieira. A norma colocou em prática um sistema de contratação entre fornecedores de etanol anidro e compradores de combustíveis líquidos para que, com base nessas informações, fosse possível calcular os níveis de etanol anidro que o agente regulado possuiria na entressafra. Basicamente, a resolução estabelecia a manutenção de um estoque na entressafra cujo volume (estoque) era baseado sobre um porcentual do volume de etanol anidro fornecido pelas usinas ao distribuidor. O não atendimento às disposições da Resolução nº 67/2011 implicava aplicação de aplicação de penalidades como multa, cancelamento do registro junto à ANP e suspensão do fornecimento do produto.

Também vale destacar a edição da Resolução nº 26 de 30 de agosto de 2012 (alterada pela Resolução ANP nº 14/2014), que estipulou requisitos técnicos, econômicos e jurídicos para se obter autorização para produção de etanol. Esta Resolução, entre outras medidas, limitou o exercício da atividade de produção de etanol impedindo a participação no mercado de destilarias e usinas cujo quadro de diretores, administradores, acionistas controladores ou sócios, participe pessoa física ou jurídica que esteja em débito no Cadastro Informativo de Créditos não Quitados do Setor Público Federal (CADIN), constituído após decisão administrativa definitiva, decorrente do exercício de atividade regulada pela ANP, de acordo com a Lei nº 9.847, de 26 de outubro de 1999.

No ano de 2017 a ANP colocou em discussão os termos da Resolução 67/2011 através da Consulta e Audiência Públicas nº 19/2017 que visa “Obter subsídios e informações adicionais sobre a minuta de Resolução que substituirá a Resolução ANP nº 67, de 9 de dezembro de 2011, e disciplina a formação de estoques nacionais de etanol anidro pelos agentes

da indústria de biocombustíveis”¹¹⁸. Segundo a Nota Técnica nº 0405/2017/SAB, a rigidez da Resolução acabou gerando uma artificialização dos preços do etanol anidro mediante a redução do mercado spot (transações de curto prazo) a quase zero. Ademais, a Resolução passou a ser descumprida com frequência, implicando assim uma elevação do custo de conformidade (atuação com o cumprimento da regra), o que se justificaria tanto pela frágil situação financeira dos fornecedores quanto pelo fato de as penalidades aplicadas em caso de descumprimento serem baixas (Nota Técnica nº 0405/2017/SAB¹¹⁹).

Apesar dessas Resoluções não esgotarem a regulação recente do setor, algumas observações merecem ser feitas. A primeira delas é o fato de que regulação mais impactante ocorreu justamente no âmbito da produção do etanol anidro, associado à gasolina C, já que a elevação do seu preço impacta na elevação do preço da gasolina.

Associado a isso, não se pode dizer que houve uma mobilização de forças no sentido de promover a produção do etanol hidratado. Ao contrário, como já apresentado, o governo manteve os preços da gasolina artificialmente baixos até o ano de 2017, implicando a redução da competitividade do etanol combustível. Some-se a isso o fato de não ocorrer a utilização da CIDE combustíveis para diferenciar, pela tributação, o etanol da gasolina.

É finalmente relevante considerar que, em dezembro de 2017 foi aprovada a Lei 13.576/2017 de 27 de dezembro de 2017, ou a nova política de biocombustíveis do Brasil (RenovaBio). Segundo aponta o governo brasileiro, a nova política ajuda a definir uma estratégia para garantir o papel estratégico dos biocombustíveis, principalmente em relação à segurança energética e em redução de emissões de gases causadores do efeito estufa.

Essa política fora traçada sobre três objetivos: criar ferramentas para que o Brasil possa cumprir os compromissos firmados no Acordo de Paris, incentivar a expansão dos biocombustíveis com foco na regularidade do abastecimento e criar previsibilidade no mercado, dada a necessidade de se traçarem regras mais claras para os mercados de biocombustíveis se desenvolverem.

A Lei também criou o Crédito de Descarbonização, um ativo financeiro que será negociado em bolsa e emitido pelo produtor a partir da comercialização dos biocombustíveis. A intenção é que esse novo ativo funcione como uma fonte adicional de financiamento para os empresários do setor.

¹¹⁸ Consulta disponível em: <http://www.anp.gov.br/wwwanp/consultas-audiencias-publicas/em-andamento/3887-consulta-e-audiencia-publicas-n-19-2017>. Acesso em: 10 jan. 2010.

¹¹⁹ Disponível em: http://www.anp.gov.br/wwwanp/images/Consultas_publicas/Concluidas/2017/n_194-Nota_Tecnica_no.405_SAB_2017_SAB_ANP.pdf. Acesso em: 10 jan. 2010.

Apesar da importância atribuída ao RenovaBio, sua implementação também sofreu críticas já que a CIDE poderia ter sido um substituto ao programa RenovaBio. Mais uma vez a regulação pela tributação não foi uma opção considerada pelo governo, a despeito das elevações das alíquotas do PIS/COFINS com fins meramente arrecadatórios.

CONCLUSÃO

Este trabalho teve como objetivo avaliar a possibilidade jurídica e econômica de se utilizar a tributação como meio de se incentivar a produção e consumo do etanol. Para isso, analisou-se a função indutora do tributo (ou função extrafiscal) como meio de se implementar políticas públicas pelo Governo Brasileiro percebendo-se que, na perspectiva do Direito Econômico, é sim possível a implementação de políticas tributárias com esse fim. O trabalho também buscou analisar a legislação posta no sentido de utilizá-la como instrumento de viabilização da utilização das políticas indutoras em questão.

Nesse entendimento, a tributação, especialmente a utilização da CIDE combustíveis, poderia se revelar como um importante instrumento manejado para internalizar as externalidades negativas produzidas pela poluição causada pelos combustíveis fósseis. Por isso, sua utilização visando onerar a produção e consumo de combustíveis fósseis implicaria um maior incentivo ao consumo do etanol.

Se o gestor público brasileiro priorizasse o uso da tributação sobre os combustíveis, com vistas a incentivar o consumo do etanol, especialmente considerando o cumprimento de metas ambientais estabelecidos em tratados internacionais, poder-se-ia tributar mais pesadamente os combustíveis mais poluentes (gasolina) e menos os combustíveis considerados limpos (etanol).

Um contraponto à análise teórica da efetividade da política tributária proposta nesta dissertação é o fato de não se saber ao certo quem arcaria com os custos da tributação: se o produtor ou o consumidor. A complexidade da tributação incidente sobre o consumo do etanol, aliada à complexidade da cadeia produtiva poderiam impor algumas dificuldades sobre o controle que o formulador de política pública tem sobre as políticas de incentivo ao etanol. É muito difícil mensurar em que grau a tributação é efetivamente repassada ao consumidor e, adicionalmente, a adoção de práticas como a de cartel poderia impedir que os incentivos pretendidos visando ao consumo do etanol não produzam os efeitos esperados. É também por isso importante a averiguação das práticas anticompetitivas no mercado do etanol. A ocorrência de condutas como as que mantém o preço do etanol sempre em desvantagem aos da gasolina devem ser sempre averiguadas e punidas.

A análise da estrutura de mercado da produção e da distribuição do etanol evidencia uma taxa de substituibilidade entre o etanol e a gasolina, de modo que aumentos nos preços da gasolina implicam uma mudança para o consumo de etanol.

Uma vez que a elasticidade preço de consumo dos combustíveis é bastante baixa percebe-se que a redução no consumo dos combustíveis é pequena mesmo em cenários de

grandes variações nos preços dos combustíveis. Considerando-se, contudo, o mercado do etanol e da gasolina em conjunto, o que se tem é uma substituibilidade entre os bens já que variações nos preços relativos da gasolina em relação ao preço do etanol (este seja inferior a 70% do preço da gasolina) levam o consumidor a agir substituindo o consumo da gasolina pelo etanol. Ou seja, existem fortes indícios de que o consumo do etanol poderia ser “puxado” pela redução do preço do etanol ou aumento do preço da gasolina.

Mas, ao mesmo tempo em que essa possibilidade existe, o Governo não pode desconsiderar sua atuação regulatória no mercado já que, por se verificar uma estrutura de oligopólio no mercado de distribuição de combustível tendendo ao mercado competitivo, persiste a possibilidade formação de cartéis que podem implicar uma formação de preços diversas daquela que seria observada no mercado competitivo prejudicando tanto o consumidor quanto a atuação do Governo como atuante para incentivar o mercado de etanol. Este foi um tema tratado neste trabalho apenas *en passant*, mas pode ser objeto de futuras pesquisas.

A despeito da dificuldade de se compreender sobre quem recai o pagamento dos tributos – e ainda que haja um discurso impopular de que o aumento do preço da gasolina reduziria a renda disponível do consumidor final –, sabe-se que os benefícios de longo prazo que decorreriam do aumento do consumo do etanol superariam este primeiro momento de ajuste. Assim, além dos aspectos puramente econômicos seria importante ao Estado considerar os efeitos ambientais positivos do estímulo ao consumo do etanol, bem como incentivar o setor com vista a manter uma política estatal energética com a dependência reduzida em relação aos preços internacionais do petróleo.

Relativamente aos tributos incidentes sobre o etanol algumas ponderações precisam ser feitas. A primeira leva em consideração que os tributos incidentes sobre o etanol são de competência federal e estadual. Segundo esta estrutura, uma política efetiva de estímulo ao consumo do combustível fica prejudicada já que ela deve atender a interesses da União e dos Estados que podem não ser coincidentes. O fato de o ICMS ser um tributo estadual dificulta, em um certo grau, a condução de políticas públicas federais para o setor de biocombustíveis, a despeito da possibilidade dessas políticas serem viabilizadas pelos governos estaduais.

A estrutura tributária mencionada fica bastante evidente ao se observar os dados da Fecomcombustíveis dos tributos incidentes sobre o etanol. Segundo a Federação, a média nacional porcentual da carga tributária total incidente sobre a gasolina e etanol em novembro de 2017 foi de, respectivamente, 43% e 24%. O tributo cuja carga é mais relevante é o ICMS cuja participação no valor de pauta varia de 25% a 35% na gasolina e de 12% a 30% para o etanol hidratado.

Em relação à política federal a situação que chama a atenção foi a criação da CIDE combustíveis representou um avanço no sentido de criar um tributo cujo objetivo inicial era de estimular o uso de combustíveis limpos como o etanol. Apesar disso, o tributo não tem sido utilizado no sentido de desestimular o uso da gasolina.

Já a contribuição para o Programas de Integração Social – PIS e para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, de competência da União, têm sido manipulados pelo Governo Federal para aumentar a arrecadação e melhorar a situação fiscal do Governo Central.

Finalmente o trabalho aborda as políticas públicas efetivamente implementadas pelo Governo brasileiro no âmbito federal, tanto as relacionadas ao processo de formação dos preços dos combustíveis e quanto a política macroeconômica recente, especialmente a partir dos anos 2000 ocorrida para desregulamentar o setor.

Como se pode observar, o processo de condução da política tributária e de formação de preços da gasolina e do etanol foram, ao longo das décadas, guiadas sempre com o objetivo de reduzir o déficit nas contas públicas ou para conter o déficit no balanço de pagamentos (antes dos anos 2000). Assim, ainda que o governo tenha dotado políticas públicas de promoção da produção nacional do etanol, esta esteve sempre vinculada a uma redução da dependência do país das oscilações dos preços internacionais do petróleo.

Nos anos 2000, o processo de abertura do mercado dos combustíveis e liberação dos preços do etanol foi incialmente marcado por uma dificuldade de coordenação tanto setorial quanto governamental. Apesar disso, a desregulamentação obrigou o setor a se diversificar, permitiu a entrada do investimento direto estrangeiro, etc.

Em 2003 a introdução dos carros *flexfuel* no mercado representou a retomada do consumo de etanol adormecida nos anos 90. Este fato dinamizou o setor que, até 2008, cresceu de forma expressiva, atraindo investimento externo e ampliando sua diversificação, situação revertida com a crise de 2008.

O controle de preços da gasolina imposto pelo governo brasileiro alterou a dinâmica do mercado da gasolina, do etanol e do açúcar no curto e longo prazos, prejudicando o mercado do etanol. Ademais, ocorreram inúmeros problemas com as safras que sucederam à crise, dificultando ainda mais a retomada do crescimento do mercado do etanol. Dentro dessa conjuntura de crise, chama a atenção a falta de planejamento do governo federal cujas medidas adotadas privilegiaram o uso do combustível fóssil.

Após o processo de desregulamentação do mercado de combustíveis seria desejável que os formuladores de políticas públicas atuassem sobre o mercado através de políticas tributárias indutoras. Este mecanismo ganha relevo especialmente pelo fato de que a Agência Nacional do

Petróleo (ANP) ter por muito tempo atuado aquém do esperado, especialmente dada a complexidade do setor sucroenergético que possui uma faceta agrícola e outra industrial. Ademais sua atuação parece ser mais efetiva no mercado do etanol anidro cujo comportamento de preços e sua produção acaba se associando à oferta da gasolina C.

O que se tem observado é que o governo brasileiro no âmbito federal não costuma lançar mão de políticas tributárias no intuito de estimular o consumo do etanol, ainda que seja este combustível considerado limpo o que é mais que uma justificativa válida para seu incentivo. Ao contrário, as alterações tributárias no setor estão sempre ligadas à necessidade de caixa do governo. Do mesmo modo é a atuação nos governos estaduais, ainda que tenham eles maior margem de atuação via alteração do ICMS.

Ainda que se possa questionar o fato de que políticas tributárias gerarem ineficiência (peso morto), há que se levar em consideração que os benefícios produzidos por elas superam os custos decorrentes da implantação de um aumento de carga tributária, já que se trata de uma questão ambiental cujo relevo extrapola o contexto nacional e se insere numa escala mundial de necessidade de preservação do meio ambiente e do desenvolvimento de uma sociedade sustentável.

Contudo, o que se vê é que o governo sempre opta por adotar medidas mais “populares” ainda que ineficientes no longo prazo e quando não o faz, sempre atua de forma equivocada especialmente no intuito de formar caixa.

Esta última situação ficou bastante evidenciada no ano de 2017 quando o governo federal, com o intuito de aumentar a arrecadação para cumprir sua meta fiscal, aumentou a alíquota do PIS e da COFINS sobre os combustíveis, em vez de, por exemplo, lançar mão da CIDE. A escolha se deu principalmente porque a tributação passaria a vigorar instantaneamente sem que se vislumbrasse um provável questionamento a respeito da regra da anterioridade (que poderia ocorrer caso a mudança fosse a partir da CIDE). Além disso a arrecadação desses tributos não precisaria ser repassada aos estados e Municípios. No caso da CIDE, além da possibilidade de questionamento judicial da regra da anterioridade, a receita deveria ser repartida entre estados e municípios conforme disposição constitucional (29% da arrecadação deveria ser distribuída sendo que dessa 75% iria para Estados e Distrito Federal e 25% para os Municípios).

Ainda que este aumento indiretamente tenha favorecido o setor sucroenergético, o que se percebe é que a adoção da política em nenhum momento almejou incentivar ou desincentivar o setor, mas simplesmente auxiliar no cumprimento da meta fiscal do governo.

Por sua vez, a adoção da CIDE combustíveis poderia refletir o intuito de estimular o consumo de combustíveis limpos. Porém, sua utilização seria bastante impopular tanto porque o aumento do tributo implicaria um aumento de preços muito mais expressivo para o consumidor (em função do repasse), quanto porque a liberação dos preços da gasolina observada no último ano já tem gerado críticas, dada a sua vinculação às variações cambiais e às alterações nos preços internacionais do petróleo.

Além disso não se pode esquecer a aprovação do RenovaBio tem se mostrado bastante contraditória como uma política de estímulo ao setor sucroenergético, especialmente porque se poderia lançar mão da CIDE combustíveis como instrumento de desincentivo ao consumo de combustíveis fósseis e estímulo à produção de energia limpa.

Neste contexto, a CIDE combustíveis apresentaria duas vantagens. A primeira é que, além de estimular o setor ao induzir o consumo do etanol ainda implica um aumento da receita do governo. Além disso, a implementação da CIDE incorreria em menores custos de transação já que a operacionalização do RenovaBio é algo complexo, que depende da contratação de empresas certificadoras do impacto ambiental de seus produtos, a criação de plataforma de negociação dos CBios em Bolsa de Valores, etc. Já a implantação da CIDE combustíveis necessitaria apenas da edição de normativo com essa finalidade.

Em relação ao RenovaBio pode-se ainda questionar a respeito da impopularidade da tributação, que elevaria os preços da gasolina, por exemplo. Contudo, seria muito inocente acreditar que o aumento dos custos de transação na operacionalização do RenovaBio não implique em aumento dos custos da produção de energia limpa que, ao fim e ao cabo, seriam suportados pelo consumidor de energia limpa.

Além disso, a RenovaBio pode também refletir uma dificuldade de coordenação na política tributária não somente no Governo Federal, mas entre ele e os Estados. Supostamente, para a União, o caminho mais fácil à uma Reforma Tributária seria recorrer a outros meios que não os tributários para – supostamente – incentivar o consumo de combustíveis limpos.

Assim, essa pesquisa contribui no entendimento não apenas da possibilidade de se implementar políticas tributárias indutoras, mas também de perceber a necessidade de compreender o mercado sobre o qual ela atua. Apesar de sua aplicação sobre o mercado do etanol ser bastante complexa, pode-se dizer que seria ela uma política viável, ainda que neste trabalho não se tenha visado aferir o grau de efetividade dessas políticas. Contudo, a realidade parece evidenciar que essas políticas não têm sido utilizadas, ao que parece, muito mais por uma opção do gestor público que opta por manejá-los visando a um aumento da

arrecadação do que da comprovação da sua possibilidade jurídica e econômica, da sua efetividade e praticidade na aplicação.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, F.C.R. **Uma abordagem estruturada da renúncia de receita pública federal.** Revista do Tribunal de Contas da União, Brasília, DF, v.31 n°84, p. 19-62, abr./jun. 2000.

ALVES, D. C. O.; BUENO, R. L. S. **Short-Run, Long Run and Cross Elasticities of Gasoline Demand in Brazil.** Energy Economics. EUA: v. 25, pp. 191-199. 2003.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária.** São Paulo: Malheiros, 1999.

_____. **Hipótese de incidência tributária.** 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

BALEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar.** Edição revista e complementada, a luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional n.10/1996, por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário.** 3 ed. São Paulo: Lejus, 2002.

BEIRAL, Paula Rubia Simões; MORAES, Márcia Azanha Ferraz Dias de; BACCHI, Mirian Rumenos Piedade. **Concentração e poder de mercado na distribuição de etanol combustível: análise sob a ótica da nova organização industrial empírica.** Econ. Apl., Ribeirão Preto , v. 17, n. 2, p. 251-274, junho 2013 . Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1413-80502013000200004&lng=en&nrm=iso>. Acesso em 10 jan. 2018

BRASIL. **Constituição Federal de 1988.**

BRASIL. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000.** Lei de Responsabilidade Fiscal.

BURNQUIST, H. L.; BACCHI, M. R. P. **A Demanda por Gasolina no Brasil: Uma Análise Utilizando Técnicas de Co-integração.** In: XL Congresso Brasileiro de Economia e Sociologia Rural, Passo Fundo, RS. Equidade e Eficiência na Agricultura Brasileira, 2002.

CADE. **Cadernos do CADE – Varejo de Gasolina – 2014.** Disponível em: <<http://www.cade.gov.br/acesso-a-informacao/publicacoes-institucionais/dee-publicacoes-anexos/cadernos-do-cade-varejo-de-gasolina.pdf>>. Acesso em 10 jan. 2018.

CALIENDO, Paulo. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar com Finalidade Extrafiscal.** Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC. v. 33, n. 2 (jul. a dez. 2013).

_____. **Tributação e ordem econômica: os tributos podem ser utilizados como instrumentos de indução econômica?** Revista direitos fundamentais e democracia., v. 20, n. 20, p. 193-234, jul./dez. 2016.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário.** 29.ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 22 ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. **Interpretação econômica em Direito Tributário.** In: ATALIBA, Geraldo *et al.* Interpretação no Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 1975.

CESCA, Igor Gimenes; POLSTALI, Fernando Antonio Slaibe; PARENTE, Virginia Parente. **Price rate analysis of gasoline, ethanol and sugar between 2001 and 2015 in Brazil (2017).** Disponível em: <http://www.iaee.org/iaee2017/submissions/OnlineProceedings/8161-Paper_IAEE-2017_CESCA-POSTALI-PARENTE.pdf>

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro.** 12.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

CONAB. **Acompanhamento de safra brasileira: cana-de-açúcar, segundo levantamento, agosto/2011** - Companhia Nacional de Abastecimento. – Brasília: Conab 2011. Disponível em:
http://www.conab.gov.br/OlalaCMS/uploads/arquivos/11_08_30_13_41_19_boletim_cana_portugues - agosto 2011_2o_lev..pdf. Acesso em 02 jan. 2018.

_____. **Acompanhamento de safra brasileira: cana-de-açúcar, terceiro levantamento, janeiro/2011** - Companhia Nacional de Abastecimento. – Brasília: Conab 2011. Avaliação da Safra Agrícola de Cana-de-Açúcar – 3ª Estimativa - Janeiro/2011. Disponível em:
http://www.conab.gov.br/OlalaCMS/uploads/arquivos/11_01_06_09_14_50_boletim_cana_3o_lev_safra 2010_2011..pdf. Acesso em 12 dez 2017.

_____. **Acompanhamento de safra brasileira: cana-de-açúcar, terceiro levantamento, dezembro/2009.** Companhia Nacional de Abastecimento. – Brasília: Conab, 2009. Disponível em:

<http://www.conab.gov.br/conabweb/download/safra/3_levantamento2009_dez2009.pdf>. Acesso em 12 dez 2017.

Companhia Nacional de Abastecimento. Acompanhamento da safra brasileira de cana-de-açúcar. – V. 1 – Brasília: Conab, 2013- v. Disponível em: <http://www.conab.gov.br/OlalaCMS/uploads/arquivos/14_12_19_09_02_49_boletim_cana_portugues_-_3o_lev_-_2014-15.pdf>. Acesso em 02 jan. 2018.

COSTA, Carlos Eugênio. **Notas de Economia do Setor Público. Bens Públicos**. Fundação Getúlio Vargas - EPGE/FGV Rio de Janeiro, agosto-dezembro de 2010. Disponível em: <<http://epge.fgv.br/we/Graduacao/FinancasPublicas/2010?action=AttachFile&do=get&target=Bens%C3%BAblicos.pdf>>. Acesso em 01 jul. 2017.

COSTA, Cinthia Cabral da; GUILHOTO, Joaquim José M.. **O papel da tributação diferenciada dos combustíveis no desenvolvimento econômico do estado de São Paulo**. Econ. Apl., Ribeirão Preto , v. 15, n. 3, p. 369-390, set. 2011 . Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1413-80502011000300002&lng=en&nrm=iso>. Acesso em 14 jan. 2018.

CREMER, Helmuth; PESTIEAU, Pierre; ROCHE, Jean-Charles. **Direct versus Indirect Taxation: The Design of the Tax Structure Revisited**. International Economic Review, vol. 42, n. 3, August 2001, pp. 781–799.
<https://doi.org/10.1111/1468-2354.00133>

CRUZ, Michele Gomes da; GUERREIRO, Ezequiel; e RAIHER, Augusta Pelinski. **A Evolução da Produção de Etanol no Brasil, no Período de 1975 a 2009**. BNB: Documentos Técnico-Científicos. Volume 43. N° 04, outubro – dezembro de 2012. Disponível em: <https://www.bnb.gov.br/projwebren/Exec/artigoRenPDF.aspx?cd_artigo_ren=1342>. Acesso em 19 de jul. 2017.

DE WAAL, Cornelis. **On Pragmatism**. Belmont, CA: Thomson Wadsworth, 2005.

DUE, J.; A.F. Friedlander. **Government Finance**. Toronto: Irwin, 1973.

ELTONY, M.N., AL-MUTAIRI, N.H. **Demand for gasoline in Kuwait: an empirical analysis using co-integration techniques**. Kuwait. Ed. Butterworth-Heinemann Ltd., Energy Economics 17 (3):pp. 249-253, 1995.
[https://doi.org/10.1016/0140-9883\(95\)00006-G](https://doi.org/10.1016/0140-9883(95)00006-G)

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato Gerador da obrigação tributária**, 2^a ed. Atualizado por

GERALDO ATALIBA. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1971, p. 50
 Fecombustíveis. Disponível em: <<http://www.fecombustiveis.org.br/wp-content/uploads/2017/11/Carga-tribut%C3%A1ria-estadual-Novembro-2017.pdf>>. Acesso em: 17 nov. 2017.

FERREIRA, Daniel Brantes. **Ensino Jurídico e Teoria do Direito nos EUA- A Dupla Faceta** do Realismo Jurídico Norte-Americano. Curitiba: Juruá Editora, 2012.

FONSECA, João Bosco Leopoldino da. **Direito econômico**. 6 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **Introdução ao Realismo Jurídico Norte-Americano**. Brasília: edição do autor, 2013. Disponível em: <http://www.agu.gov.br/page/download/index/id/16204196>. Acesso em: 01 jul. 2017.

GOES, Tarcizio; MARRA, Renner. **Setor sucroenergético frente à crise mundial**. Disponível em: <<http://mundodacana.blogspot.com.br/2009/07/2009-2010-setor-sucroenergetico-frente.html>>. Acesso em: 12 dez 2017.

GOUVEA, Marcus de Freitas. **A Extrafiscalidade no Direito Tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**. 9ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

_____. **Planejamento Econômico e Regra Jurídica**. Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 1978.

JAIN, TR; KAUR, Sj; GUPTA, Ashok; GUPTA, Sat Pal. **International Trade and Public Finance**. FK Publications, 2008

LIMA, Paulo César Ribeiro. **Preços dos Combustíveis do Brasil**. Estudo da Consultoria Legislativa da Câmara. Janeiro, 2006. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/a-camara/documentos-e-pesquisa/estudos-e-notas-tecnicas/areas-da-conle/tema16/2015_24474_precos-combustiveis-brasil_paulo-cesar>. Acesso em 10 jul de 2017.

MACEDO, Isaias de Carvalho (org.). Sugar cane's energy: twelve studies on Brazilian sugar cane agribusiness and its sustainability. São Paulo: UNICA, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** 28. ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2007.

MANKIW. **Introdução à Economia.** Tradução da 6^a Edição. São Paulo: Cengage Learning, 2013.

MELO, André de Souza; SAMPAIO, Yony de Sá Barreto. **Impactos dos preços da gasolina e do etanol sobre a demanda de etanol no brasil.** Rev. econ. contemp., Rio de Janeiro, v. 18, n. 1, p. 56-83, abril de 2014. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1415-98482014000100056&lng=en&nrm=iso>. Acesso em: 29 set. 2017.

MORAES, Márcia Azanha Ferraz Dias de; SHIKIDA, Pery Francisco Assis (Org.). **Agroindústria Canavieira no Brasil: evolução, desenvolvimento e desafios.** São Paulo: Atlas, 2002.

MOREIRA, André Mendes. **Não-cumulatividade tributária na Constituição e nas leis (IPI, ICMS, PIS/COFINS, impostos e contribuições residuais).** 2011. 496f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito da USP. Universidade São Paulo, São Paulo.

MOURA, Diana da Cunha. **O princípio da proporcionalidade, o planejamento tributário e a norma geral antielisiva.** Dissertação apresentada ao Curso de Mestrado em Direito Constitucional. Fortaleza /CE. Agosto, 2009. Disponível em: <<http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp111223.pdf>>. Acesso em 10 out. 2017.

MUSGRAVE. **Public Finance in Theory and Practice.** Chapter 14: Tax And Expenditure Incidence: An Overview. P. 234-242.

NAPPO, M. **A Demanda por Gasolina no Brasil: Uma Avaliação de suas elasticidades após a Introdução dos Carros Bicombustíveis.** Dissertação de M.Sc., EESP, Fundação Getúlio Vargas, 2007.

NUSDEO, Fabio. **Curso de Economia: introdução ao Direito Econômico.** 4 ed. São Paulo: revista dos Tribunais, 2005.

OECD. **Environmental tax and green tax reform.** Oslo, 30-31 August 1999. Background paper. Disponível em: <https://www.oecd.org/sd-roundtable/papersandpublications/39372634.pdf>. Acesso em: 10 out. 2017.

ORELLANO, Veronica Fernandez; SOUZA, Alberto De Nes de; AZEVEDO, Paulo Furquim de. **Elasticidade-preço da demanda por etanol no Brasil: como renda e preços relativos explicam diferenças entre estados.** Rev. Economia Sociologia Rural, Brasília , v. 51, n. 4, p. 699-718, Dec. 2013 . Disponível em <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0103-20032013000400005&lng=en&nrm=iso>. Acesso em: 29 nov. 2017.

PEIRCE, Charles S. **How to Make Our Ideas Clear.** Popular Science Monthly: January 1878, pp. 286 a 302. Disponível em: <<http://courses.media.mit.edu/2004spring/mas966/Peirce%201878%20Make%20Ideas%20Clear.pdf>>. Acesso em 01 jul. 2017.

PIRES, Adriano e FILHO, Leonardo Campos. **Abertura e política de preços no setor de petróleo: uma breve introdução ao debate.** Texto on-line publicado em 10/12/2002. Disponível em: <<http://www.comciencia.br/dossies-1-72/reportagens/petroleo/pet16.shtml>>. Acesso em: 10 jul. 2017.

POGREBINSCHI, Thamy. **O que é o Pragmatismo Jurídico?** Boletim CEDES – Centro de Estudos Direito e Sociedade. Disponível em: <http://www.cis.puc-rio.br/cis/cedes/PDF/paginateoria/pragmatismo.pdf>. Acesso em: 01 jul. 2017.

RENEWABLE FUELS ASSOCIATION. Disponível em: <<http://www.ethanolrfa.org/resources/industry/statistics/#1454098996479-8715d404-e546>>. Acesso em 10 de out. 2017.

ROBAIANA, Margarita; ROSETA-PALM, Catarina. **Impostos ambientais e o duplo dividendo: experiências europeias.** Abril de 2004. Working paper disponível em: <https://www.researchgate.net/publication/4737669_Impostos_ambientais_e_o_duplo_dividendo_experiencias_europeias>. Acesso em: 10 ou. 2017.

SALAMA, Bruno M. **O que é Pesquisa em Direito e Economia?** In: Cadernos Direito GV, São Paulo, v. 5, n. 2, março de 2008, p. 40. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/2811/caderno%2520direito%252022.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>. Acesso em 20 jun. 2017.

O que é pesquisa em direito e economia. Cadernos DIREITO GV; 2008, v. 5, n. 2.

A História do Declínio e Queda do Eficientismo na Obra de Richard Posner. Ano 1 (2012), nº 1, 435-483.

SANT ANNA, Eduardo Pimentel; BASTOS, Júlio Cesar Albuquerque. **Elasticidade da Demanda por Gasolina no Brasil e o Uso DA Tecnologia Flexfuel no Período 2001-2012.** Encontro ANPEC, 2014.

SANTOS, Gervásio F. dos; FARIA, Weslem R.. **Spatial panel data models and fuel demand in Brazil.** TD Nereus 10-2012. São Paulo, 2012. Disponível em: <http://www.usp.br/nereus/wp-content/uploads/TD_Nereus_10_2012.pdf>. Acesso em: 7 set. 2017.

SCHECHTMAN, R. et al.. **Combustíveis no Brasil: políticas de preço e estrutura tributária.** Superintendência de Estudos Estratégicos, ANP, mar. 2001 (Nota Técnica, n. 11). Disponível em: <<http://www.anp.gov.br/wwwanp/?dw=1988>>. Acesso em: 10 de jul de 2017.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário.** 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 48.

_____. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica.** Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SEBRAE. **Cadeia produtiva da indústria sucroalcooleira: cenários econômicos e estudos setoriais.** Recife, 2008.

SELIGMAN, Edwin R. A. **The shifting and incidence of taxation.** London: Macmillan & Co., Ltd. 1899.

SHIKIDA, Pery Francisco Assis (org.). **Agroindústria canavieira no Brasil: evolução, desenvolvimento e desafios.** São Paulo: Atlas, 2002.

SHIKIDA, Pery Francisco Assis. **Evolução e fases da agroindústria canavieira no Brasil.** Revista de Política Agrícola. Ano XXIII – No 4 – Out./Nov./Dez. 2014.

SHIKIDA, Pery Francisco Assis; RISSARDI JÚNIOR, Darcy Jacob. **Evolução da Agroindústria Canavieira no Brasil (1990-2014): da ruptura do paradigma subvencionista à falta de planejamento.** Revista Práticas de Administração Pública Santa Maria - Vol. 1, ° 1. JAN./ABR. 2017 74-99.

SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional Positivo.** 18ª ed. revista e atualizada. São Paulo: Malheiros Editores, 2000.

SOUSA, P. N.; SCUR, G.; SOUZA, R. C. **Panorama da cadeia produtiva do etanol no Brasil: gargalos e proposições para seu desenvolvimento.** GEPROS. Gestão da Produção, Operações e Sistemas, Ano 7, nº 3, jul-set/2012, p. 145-159.

STIGLITZ, Joseph. **Economics of the public sector.** 3rd. edition. New York: W.W. Norton & Company, Inc., 2000.

SZMRECSANYI, Tamas. **O planejamento da agroindústria canavieira do Brasil: (1930-1975).** São Paulo: Hucitec/Unicamp, 1979.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário.** 5 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

Restituição dos Tributos. Rio de Janeiro: Forense, 1983. p. 38.