

Tributação e regulação econômica: contribuições para um modelo de Análise de Impacto Regulatório das normas tributárias indutoras*

Taxation and economic regulation: contributions to a Regulatory Impact Analysis model of inductive tax rules

*Luiz Felipe Monteiro Seixas***

RESUMO

Com base nas discussões contemporâneas relativas ao papel da tributação como instrumento de regulação econômica, bem como as atuais

* Artigo desenvolvido no âmbito de pesquisa realizada no estágio pós-doutoral junto ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Regulação da FGV Direito Rio (PPGD/FGV Direito Rio). Artigo recebido em 9 de dezembro de 2021 e aprovado em 15 de março de 2022. DOI: <https://doi.org/10.12660/rda.v281.2022.86056>.

** Universidade Federal Rural do Semi-Árido/Centro de Ciências Sociais Aplicadas e Humanas/ Departamento de Ciências Sociais Aplicadas, Mossoró/RN, Brasil. Professor adjunto dos Cursos de Graduação e Pós-Graduação (Mestrado Acadêmico) em Direito da Ufersa. Doutor (UFPE) e mestre (UFRN) em direito. Líder do Grupo de Pesquisa “Direito, Economia e Mercados” (Direm). E-mail: luiz.seixas@ufersa.edu.br.

experiências de boas práticas regulatórias desenvolvidas no Brasil, este trabalho propõe-se a examinar se é possível desenvolver ou adaptar um modelo brasileiro de Análise de Impacto Regulatório das normas tributárias indutoras. Por meio do estudo interdisciplinar, com ênfase na pesquisa qualitativa, de caráter bibliográfico, documental e legislativo, foram apresentados os principais conceitos, fundamentos e discussões relacionados tanto com normas tributárias indutoras quanto com a Análise de Impacto Regulatório, com o intuito de subsidiar o debate e o exame da viabilidade de um modelo de Análise de Impacto Regulatório específico para a tributação indutora no Brasil.

PALAVRAS-CHAVE

normas tributárias indutoras — Análise de Impacto Regulatório — tributação indutora — regulação econômica — regulação via tributação

ABSTRACT

Based on contemporary discussions related to the role of taxation as an instrument of economic regulation, as well as the current experiences of good regulatory practices in Brazil, this work proposes to examine whether it is possible to develop or adapt a Brazilian model of Regulatory Impact Analysis of inducing tax rules. Through an interdisciplinary study, with an emphasis on qualitative research (bibliographical, documentary and legislative), being presented the main concepts, fundamentals and discussions related to regulatory tax rules and Regulatory Impact Analysis, in order to support the debate and examining the feasibility of a specific Regulatory Impact Analysis model for regulatory taxation in Brazil.

KEYWORDS

regulatory tax rules — Regulatory Impact Analysis — regulatory taxation — economic regulation — regulation by taxation

1. Introdução

Em anos recentes, tem ganhado destaque no cenário brasileiro a discussão em torno da tributação das bebidas com elevado teor de açúcar (como

refrigerantes e produtos industrializados).¹ Seguindo tendência observada em outros países, a justificativa para o aumento da tributação sobre tais produtos seria reduzir seu consumo, posto que comumente as bebidas açucaradas estão associadas a problemas de saúde, como obesidade e diabetes. Tal prática já é adotada para outros bens, como o cigarro e o álcool, que são significativamente tributados no Brasil. De acordo com os pressupostos da microeconomia, o aumento da carga tributária sobre determinado bem tem o potencial de diminuir a demanda, podendo funcionar como instrumento de correção de falhas de mercado, nos casos mencionados, das externalidades negativas decorrentes do consumo de produtos nocivos à saúde.

De outra perspectiva, o Brasil adota, desde longa data, políticas de concessão de incentivos fiscais voltadas para a promoção do desenvolvimento econômico e redução de desigualdades socio-regionais, comumente associados à atração de investimentos e empresas para regiões brasileiras menos desenvolvidas, como o Norte e o Nordeste, mediante desoneração tributária.² Do ponto de vista da economia, parte-se do pressuposto de que um incentivo à atividade econômica corrigirá distorções (numa ótica de segundo melhor) e resultará no aumento dos níveis de bem-estar da sociedade (mediante a geração de emprego, circulação de renda, aumento da capacidade produtiva, fomento à pesquisa & desenvolvimento etc.).

Esses dois casos — a tributação sobre as bebidas açucaradas e políticas de incentivos fiscais para o desenvolvimento — são típicos exemplos do uso da tributação como instrumento de regulação econômica. Em ambos os exemplos, por meio da criação de normas tributárias, o Estado intervém na economia, seja desestimulando um comportamento (por exemplo, o consumo de determinados bens, mediante a criação de tributos regulatórios), seja induzindo outro (como na atração de investimentos e empresas para uma dada região, por meio de incentivos fiscais). Nesse sentido, expressões como

¹ CORREIA NETO, Celso de Barros. *Tributação das bebidas açucaradas no Brasil: caminhos para sua efetivação*. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2019. Disponível em: https://bd.camara.leg.br/bd/bitstream/handle/bdcamara/39520/Tributa%C3%A7%C3%A3o_bebidas_Neto.pdf?sequence=5. Acesso em: 16 set. 2021.

² Exemplo disso são os incentivos fiscais previstos na Política Nacional de Desenvolvimento Regional, que conferem redução de tributos federais, como o Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ). BRASIL. Ministério do Desenvolvimento Regional. *Incentivos fiscais — apresentação*. Disponível em: www.gov.br/mdr/pt-br/assuntos/fundos-regionais-e-incentivos-fiscais/incentivos-fiscais. Acesso em: 16 set. 2021.

“normas tributárias indutoras”³ ou “tributação indutora”⁴ têm sido adotadas pela literatura especializada para se referir às espécies de normas que possuem como objetivo principal regular a economia, influenciando/direcionando o comportamento econômico dos agentes em atendimento de finalidades de interesse do governo.

Conforme pode-se observar, as finalidades regulatórias das normas tributárias indutoras podem ser as mais diversas possíveis. Estão calcadas principalmente na correção das falhas de mercado (como a redução de externalidades negativas, o estímulo à produção de bens públicos ou a diminuição das falhas de competição/concorrência) e na concretização de objetivos institucionais positivos (a exemplo da promoção do desenvolvimento, a redução de desigualdades sociais e regionais, o aumento nos níveis de emprego formal, a criação de novas empresas, entre outros).

De maneira geral, a legislação brasileira traz alguns parâmetros específicos para a criação de normas tributárias indutoras, em particular para os incentivos fiscais. Exemplo disso são as normas que preveem critérios para a concessão de incentivos fiscais (como a Constituição Federal de 1988 e a Lei de Responsabilidade Fiscal), os quais são, em essência, típica hipótese de renúncia de receita.

Por outro lado, a literatura jurídica nacional, apesar de se dedicar há bastante tempo ao estudo da tributação indutora, comumente tem voltado sua atenção para examinar os aspectos jurídico-formais de tais normas. Parte-se do pressuposto (nem sempre confirmado na prática) de que, quando aplicadas, as normas tributárias indutoras alcançarão os objetivos regulatórios pretendidos. E aqui surge uma pergunta elementar e essencial para este trabalho: uma determinada norma tributária indutora, para o fim a que se propõe, é um bom instrumento de regulação econômica?

Atualmente, um dos principais instrumentos adotados no âmbito da administração pública para avaliar a qualidade, viabilidade e potenciais consequências das alternativas regulatórias disponíveis é exatamente a Análise de Impacto Regulatório (AIR). De maneira geral, a AIR tem sido discutida e aplicada principalmente por agências reguladoras, em razão

³ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

⁴ SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro. *Tributação indutora e análise econômica do direito: uma investigação crítica*. Tese (doutorado em direito) — Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2017.

da significativa produção normativa desses órgãos. Por outro lado, não se tem identificado no Brasil, ao menos de forma sistematizada (e tampouco na literatura especializada ou na legislação), um modelo ou experiência de Análise de Impacto Regulatório voltado para a área tributária, não obstante normas tributárias serem continuamente adotadas com propósitos regulatórios, conforme já exemplificado.

Nesse sentido, esta pesquisa pretende investigar se é possível desenvolver ou adaptar um modelo de Análise de Impacto Regulatório para as normas tributárias indutoras no Brasil — e, se sim, como. A metodologia de pesquisa empregada no trabalho é de caráter qualitativo, de cunho bibliográfico, documental e legislativo, com ênfase no conteúdo interdisciplinar envolvendo a teoria da regulação econômica e a Análise de Impacto Regulatório, bem como os aspectos jurídicos e econômicos da tributação e das normas tributárias indutoras (o que inclui a literatura de direito & economia sobre os temas).

O trabalho foi estruturado com base em dois eixos centrais. A seção 2, que examina os fundamentos, principais conceitos e abordagens teóricas e históricas relativas à tributação indutora (com ênfase no caso brasileiro em particular), além de apresentar a evolução histórica e o contexto atual da Análise de Impacto Regulatório no cenário internacional e no Brasil. A seção 3, de caráter descritivo e propositivo, parte do referencial teórico desenvolvido para apresentar os limites, possibilidades e principais componentes e elementos para um potencial modelo brasileiro das normas tributárias indutoras. Ao final, são apresentadas as principais conclusões e resultados da pesquisa.

2. Tributação indutora e Análise de Impacto Regulatório: aspectos conceituais e teóricos

Por meio da revisão da literatura especializada e da pesquisa bibliográfica, documental e legislativa, nas seções seguintes serão apresentados os fundamentos e principais reflexões teóricas e conceituais em torno das normas tributárias indutoras e da Análise de Impacto Regulatório, com o intuito de subsidiar os resultados, discussões e proposições feitas no decorrer do trabalho.

2.1 Regulação e tributação: sobre o conceito e a função das normas tributárias indutoras

A ciência econômica e, em particular, a teoria da tributação (ou teoria econômica da tributação) apontam há muito tempo que não existe sistema tributário neutro, isto é, uma tributação que não resulte em efeitos distorcivos no mercado. Isto porque, em maior ou menor grau, todos os tributos afetam o comportamento econômico.⁵ Esse pressuposto, por vezes deliberadamente ignorado no campo jurídico, é fundamental para se compreender o papel que as normas tributárias desempenham no meio social. A tributação repercute em decisões sobre que produto comprar, que profissão escolher, que investimento realizar, qual o modelo de negócios ou empreendimento desenvolver.⁶ No limite, até mesmo decisões de foro íntimo, como arranjos familiares, número de filhos, regimes de matrimônio ou onde residir, podem ser (e são) influenciadas pela tributação.

Do ponto de vista financeiro, a tributação possui como função principal arrecadar recursos. Desde o advento do denominado “Estado Fiscal” (que deriva do próprio surgimento do Estado Moderno) e até o cenário atual, os tributos representam a principal forma de financiamento do Estado e de suas políticas públicas.⁷ Naturalmente, ainda que com finalidade arrecadatória, a tributação influencia o comportamento dos agentes, mesmo que não tenha sido criada propositalmente para esse fim.

No entanto (e também desde períodos pretéritos), exatamente por identificar efeitos da tributação sobre o comportamento econômico, os governos têm criado normas tributárias com finalidade distinta da de arrecadar. Apenas para fins ilustrativos, basta citar a criação de impostos sobre a importação de determinados bens, com o propósito de proteger/favorecer a indústria nacional; ou dos já mencionados tributos seletivos sobre cigarro, bebidas alcoólicas ou jogos de apostas (popularmente denominados de *sin taxes* ou “impostos sobre o pecado”);⁸ ou a política de concessão de incentivos fiscais

⁵ STIGLITZ, Joseph E. *Economics of public sector*. 3. ed. Nova York: W. W. Norton & Company, 2000. p. 518.

⁶ Sobre o tema, cf. CARVALHO, Cristiano. *Teoria da decisão tributária*. São Paulo: Saraiva, 2012.

⁷ SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro. *Tributação, finanças públicas e política fiscal: uma análise sob a óptica do direito e economia*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016. p. 25-31.

⁸ Sobre o tema, cf. VASQUES, Sérgio. *Os impostos do pecado: o tabaco, o álcool, o jogo e o fisco*. Coimbra: Almedina, 1999.

para a promoção do desenvolvimento regional, consolidada no Brasil a partir da década de 1960.⁹

No âmbito do direito tributário brasileiro, essa função da tributação recebeu a denominação de “extrafiscal” (ou “extrafiscalidade”),¹⁰ que se contrapõe à função “fiscal” (ou “fiscalidade”), dos tributos, que se refere ao propósito arrecadatório.¹¹ No âmbito da extrafiscalidade, é possível identificar um objetivo mais específico ainda, qual seja, intervir no sistema econômico. Conforme já apontado, a literatura especializada passou a adotar as expressões como “normas tributárias indutoras” ou “tributação indutora” (que podem ser traduzidas na expressão em inglês *regulatory taxation*) para se referir àquelas normas que possuem como principal objetivo regular/intervir na economia, influenciando de forma mediata ou imediata o comportamento dos agentes econômicos para determinados fins almejados pelo governo.

A experiência prática demonstra que a regulação via tributação se manifesta comumente por meio de normas tributárias que criam incentivos/vantagens ou desincentivos/agravamentos. Ao se conceder um benefício tributário para uma empresa, na hipótese de ela adotar determinada conduta (instalação de um polo industrial em determinada região, realização de investimentos em pesquisa, desenvolvimento e inovação tecnológica etc.), o governo está estimulando esse comportamento mediante uma norma tributária indutora. Por outro lado, o governo também pode desestimular comportamentos que entenda como indesejáveis, por meio do aumento da carga tributária, nos exemplos já citados da tributação de determinados bens de consumo que resultam em externalidades negativas/problemas de saúde, como bebidas alcoólicas e cigarro.

Conclui-se, portanto, que as principais técnicas de regulação via tributação derivam de normas tributárias de incentivo e de desincentivo. Para distinguir ambas as técnicas de tributação — tanto do ponto de vista teórico quanto prático — e com base na nomenclatura adotada no Brasil e na literatura estrangeira, adotam-se as expressões “tributos regulatórios” e

⁹ Para panorama da história da tributação indutora no Brasil e no mundo, cf.: LEE, R. Alton. *A history of regulatory taxation*. Kentucky: The University Press of Kentucky, 1973; Luís Eduardo Schoueri, *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*, op. cit., p. 109-126.

¹⁰ Sobre o tema, cf. BOMFIM, Diego. *Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle*. São Paulo: Noeses, 2015; CORREIA NETO, Celso de Barros. *O avesso do tributo*. São Paulo: Almedina, 2014; LEÃO, Martha Torfíbio. *Controle da extrafiscalidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2015. (Série Doutrina Tributária v. 16).

¹¹ Luiz Felipe Monteiro Seixas, *Tributação, finanças públicas e política fiscal*, op. cit., p. 31-39.

“incentivos fiscais”, cujos primeiros pretendem desestimular determinada conduta, enquanto os últimos objetivam fomentar certo comportamento.¹²

Não obstante as categorias conceituais e as análises teóricas mencionadas, conforme já mencionado, não se identificam trabalhos que procurem responder se uma dada norma tributária indutora, diante da finalidade para a qual foi criada, corresponde a um bom instrumento de regulação econômica. A partir desse questionamento preliminar, derivam outras perguntas: as técnicas de regulação via tributação adotadas no Brasil conseguem alcançar os objetivos a que se propõem? As consequências (desejadas e/ou indesejadas) de uma norma tributária indutora podem ser estimadas? É possível pensar mecanismos de análise e controle para a criação e avaliação da tributação indutora?

Esses questionamentos não receberam a atenção dos pesquisadores (sobretudo os do campo jurídico) no Brasil nos últimos anos. Em verdade, são escassos os trabalhos que se propõem a realizar algum tipo de análise crítica da tributação como instrumento de intervenção econômica. Sob esse aspecto, é necessário pensar a tributação indutora como o que, de fato, ela é: uma técnica de regulação. E enquanto técnica de regulação ela deve (ou deveria) ser examinada a partir do seu grau de eficácia, eficiência e adequação no que diz respeito aos problemas regulatórios que busca resolver. Essa é a razão pela qual sustentamos que a tributação indutora seja continuamente avaliada por meio das atuais ferramentas discutidas no âmbito da teoria da regulação, com especial ênfase na Análise de Impacto Regulatório, cujas principais características e fundamentos veremos a seguir.

2.2 Evolução e tendências da Análise de Impacto Regulatório no contexto internacional e no Brasil

A partir da década de 1990 o Brasil inicia seu modelo de Estado Regulador, após a política de desestatizações iniciada no governo Collor e consolidada no governo FHC, acompanhando práticas internacionais verificadas décadas antes. A partir desse movimento, são criadas novas agências reguladoras para diferentes setores econômicos, como petróleo e gás, energia elétrica, telecomunicações etc., além de se aperfeiçoar a atuação regulatória de

¹² Sobre a distinção conceitual entre “tributos regulatórios” e “incentivos fiscais”, cf. *ibid.*, p. 38-39.

órgãos já existentes, que regulavam áreas como concorrência e mercado de capitais.¹³ O período compreendido entre as décadas de 1990 a 2010 foi marcado pela definição, modelagem e consolidação de uma experiência própria em matéria de regulação no Brasil, com diferentes erros e acertos. Dessa perspectiva, a regulação ganhou (e segue ganhando) papel de destaque na política econômica e na administração pública brasileira. E, em razão disso, demanda um contínuo esforço para seu aperfeiçoamento como instrumento de intervenção na economia.

Mas essa experiência brasileira não surge sozinha, sendo influenciada por práticas internacionais já adotadas por outros países, sobretudo no âmbito da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). A OCDE desponta desde a década de 1990 como o principal organismo internacional a difundir discussões, estudos, recomendações e novas práticas em matéria de regulação,¹⁴ tendo o Brasil incorporado tais tendências, incluindo as principais diretrizes relativas à Análise de Impacto Regulatório.

A partir desse contexto de atuação da OCDE (e da sua influência sobre outros países), é necessário compreender o movimento de mudança e evolução ocorrido nas últimas décadas no que diz respeito à regulação, que, em essência, representa o conjunto de atos normativos por meio dos quais os governos estabelecem exigências aos agentes econômicos (empresas, consumidores, indivíduos etc.).¹⁵ A regulação ganhou papel de destaque na teoria econômica, com suas primeiras experiências sendo observadas ainda na primeira metade do século passado, a partir das discussões iniciadas no âmbito da escola neoclássica e com o advento dos modelos de Estados de bem-estar, tendo se desenvolvido (e recebido críticas) durante todo o século XX.¹⁶ De tal perspectiva, em sua abordagem clássica, a principal função da regulação econômica é corrigir falhas de mercado, como externalidades, assimetrias de informação, falhas de concorrência/competição, provisão de

¹³ Sobre o tema, cf.: DELORME, Luiz Carlos. Relações entre Estado e mercado: reformas e agências reguladoras no Brasil, 1991-2013. In: EARP, Fabio Sá; BASTIAN, Eduardo F.; MODENESI, André de Melo (Org.). *Como vai o Brasil? A economia brasileira no terceiro milênio*. RJ: Ímã Editorial, 2014. Disponível em: <https://comovaiobrasil.pressbooks.com/chapter/relacoes-entre-estado-e-mercado-reformas-e-agencias-reguladoras-no-brasil-1991-2013/>. Acesso em: 16 set. 2021; MOREIRA, Egon Bockman. Passado, presente e futuro da regulação econômica no Brasil. *Revista de Direito Público da Economia*, v. 44, p. 87-118, 2013.

¹⁴ Disponível em: www.oecd.org/gov/regulatory-policy/. Acesso em: 16 set. 2021.

¹⁵ OECD. *The OECD report on regulatory reform: synthesis*. Paris: OECD, 1997. p. 6.

¹⁶ Para uma análise do contexto econômico e político da regulação e sua evolução durante o século XX, cf. CHANG, Ha-Joon. The economics and politics of regulation. *Cambridge Journal of Economics*, v. 21, n. 6, p. 703-728, 1997.

bens públicos, entre outras,¹⁷ com o propósito de estimular a eficiência do mercado, numa ótica de segundo melhor (*second best*). Essa interpretação permanece válida e perseguida por diferentes governos no exercício de sua função regulatória.¹⁸

No entanto, em parte devido às críticas contra as experiências desenvolvidas nos anos 1970 e 1980 em diferentes países,¹⁹ as discussões em torno da regulação foram ganhando uma nova tônica a partir do final dos anos 1980, sobretudo no que diz respeito a sua necessidade, seus riscos e aos custos envolvidos. Em verdade, constatou-se que a regulação, quando mal empregada ou exercida sem critérios técnicos, racionais e empíricos, pode se transformar em verdadeiro obstáculo para que sejam alcançados os objetivos de bem-estar econômico e social para os quais foi desenhada, em razão de fatores como: ser excessiva; impedir a inovação; criar barreiras desnecessárias ao exercício de atividades econômicas, à concorrência, ao investimento e ao mercado em geral.²⁰ Por outro lado, e ainda sobre os riscos e custos da regulação, é possível apontar problemas como: a velocidade com que as inovações tecnológicas surgem, ocasionando o risco constante de defasagem da regulação; as dificuldades encontradas na coordenação institucional entre os diferentes órgãos e níveis de governo; a pressão dos grupos de interesse/*lobbying*; a inadequação do desenho regulatório quando comparado à finalidade pretendida; os custos da regulação para os agentes econômicos (empresas e consumidores).

Nesse contexto, a OCDE passa a desenvolver estudos relacionados com as boas práticas de governança e melhorias regulatórias. O intuito é aperfeiçoar as experiências passadas, com o propósito de evitar problemas da regulação como os descritos anteriormente. De tal perspectiva, a “melhoria regulatória” representa um conjunto de medidas voltadas a aumentar a qualidade da regulação, melhorar seu desempenho e efetividade, reduzir seus custos

¹⁷ BALDWIN, Robert; CAVE, Martin; LODGE, Martin (Ed.). *Understanding regulation: theory, strategy, and practice*. 2. ed. Nova York: Oxford University Press, 2013. p. 12-22.

¹⁸ Atualmente, há uma tendência em se atribuir outras finalidades para a regulação, além da correção das falhas de mercado. Nesse sentido, Cass R. Sunstein enumera como justificativas da regulação: correção das falhas de mercado, redistribuição de recursos, promoção de desejos e aspirações coletivas, combate à subordinação social de determinados grupos, necessidade de interferência no processo de formação de preferências endógenas e resguardo de direitos de gerações futuras. SUNSTEIN, Cass R. *After the rights revolution: reconceiving the regulatory state*. Cambridge: Harvard University Press, 1991. p. 141.

¹⁹ Ha-Joon Chang, *The economics and politics of regulation*, op. cit., p. 708-716.

²⁰ OECD, *The OECD report on regulatory reform*, op. cit., p. 9-10.

e as formalidades burocráticas a ela associadas. A melhoria regulatória está atrelada a programas de reforma regulatória, que podem resultar na revisão de uma norma regulatória específica, a completa reformulação da regulação ou marco regulatório de um determinado setor, ou, numa acepção mais ampla, no aperfeiçoamento dos instrumentos e processos de regulação do governo. Nesse sentido, as boas práticas regulatórias convergem (inclusive no Brasil), com medidas como: capacitação profissional; gestão de estoque regulatório; transparência e governança regulatória; instituição da Análise de Impacto Regulatório e da Análise de Resultado Regulatório; fiscalização e monitoramento das iniciativas implementadas; e mecanismos de participação social na regulação. A proposta então passa a ser regular melhor e apenas quando necessário.

É nesse ambiente de melhoria regulatória que se insere a AIR. A AIR, em essência, consiste em um procedimento voltado a avaliar a qualidade de uma norma regulatória. Para isso, parte da definição de um problema que (em tese) demandaria alguma intervenção por parte do governo. A partir daí, a AIR é pensada como um processo de avaliação da medida regulatória, sobretudo no que diz respeito às alterações disponíveis, aos objetivos pretendidos e às consequências possíveis.²¹ Uma de suas principais finalidades é orientar os processos de tomada de decisão no que diz respeito à atividade regulatória. Isso porque muitas vezes tais ações são decididas em ambientes de incerteza e informações limitadas.²²

A experiência brasileira contemporânea em matéria de AIR demanda uma descrição mais pormenorizada, em razão da sua incorporação na legislação nacional a partir de 2019. A primeira norma nesse sentido foi a Medida Provisória nº 881, de 30 de abril de 2019, a qual “Institui a Declaração de Direitos de Liberdade Econômica, estabelece garantias de livre mercado, análise de impacto regulatório, e dá outras providências”. Em seu art. 5º, a MP nº 881/2019 passou a prever expressamente a exigência de AIR para a criação ou alteração de atos normativos que possam resultar em efeitos sobre os agentes econômicos.²³ A MP nº 881/2019 foi posteriormente convertida na Lei

²¹ BRASIL. Subchefia de Análise e Acompanhamento de Políticas Governamentais et al. *Diretrizes gerais e guia orientativo para a elaboração de Análise de Impacto Regulatório — AIR*. Brasília, DF: Presidência da República, 2018. p. 23. Disponível em: www.gov.br/casacivil/pt-br/centrais-de-conteudo/downloads/diretrizes-gerais-e-guia-orientativo_final_27-09-2018.pdf/view. Acesso em: 16 set. 2021.

²² OECD. *Regulatory Impact Analysis: a tool for policy coherence*. OECD, 2009. p. 17.

²³ MP nº 881/2019. Art. 5º As propostas de edição e de alteração de atos normativos de interesse geral de agentes econômicos ou de usuários dos serviços prestados, editadas por órgão ou

nº 13.874/2019, a qual manteve a mesma norma referente à obrigatoriedade de AIR para os casos mencionados. No mesmo sentido, a Lei nº 13.848/2019, em seu art. 6º, passou a exigir a realização de AIR para a criação ou alteração de atos normativos que sejam do interesse dos agentes econômicos, consumidores ou usuários dos serviços, no âmbito das agências reguladoras.²⁴

Posteriormente, no ano de 2020 foi editado o Decreto nº 10.411, de 30 de junho de 2020, responsável por regulamentar a AIR em nível federal, conforme as exigências contidas nas Leis nº 13.874/2019 e nº 13.848/2019, sendo atualmente a principal norma em matéria de AIR brasileira. Entre diferentes conteúdos, o Decreto nº 10.411/2020 apresenta: os conceitos básicos relacionados à AIR; as hipóteses nas quais a AIR é obrigatória, não aplicável ou dispensável; os componentes do relatório de AIR; as metodologias que devem ser empregadas na AIR; as regras de participação social; as diretrizes aplicáveis à Análise de Resultado Regulatório; os prazos para adoção da AIR em nível federal (que passou a ser obrigatória para o Ministério da Economia, para as agências reguladoras federais e para o Inmetro desde 15 de abril de 2021 e passará a ser obrigatória para todos os demais órgãos e entidades da

entidade da administração pública federal, incluídas as autarquias e as fundações públicas, serão precedidas da realização de análise de impacto regulatório, que conterá informações e dados sobre os possíveis efeitos do ato normativo para verificar a razoabilidade do seu impacto econômico.

Parágrafo único. Regulamento disporá sobre a data de início da exigência de que trata o caput e sobre o conteúdo, a metodologia da análise de impacto regulatório, sobre os quesitos mínimos a serem objeto de exame, sobre as hipóteses em que será obrigatória sua realização e sobre as hipóteses em que poderá ser dispensada.

²⁴ Lei nº 13.848/2019. Art. 6º A adoção e as propostas de alteração de atos normativos de interesse geral dos agentes econômicos, consumidores ou usuários dos serviços prestados serão, nos termos de regulamento, precedidas da realização de Análise de Impacto Regulatório (AIR), que conterá informações e dados sobre os possíveis efeitos do ato normativo.

§ 1º Regulamento disporá sobre o conteúdo e a metodologia da AIR, sobre os quesitos mínimos a serem objeto de exame, bem como sobre os casos em que será obrigatória sua realização e aqueles em que poderá ser dispensada.

§ 2º O regimento interno de cada agência disporá sobre a operacionalização da AIR em seu âmbito.

§ 3º O conselho diretor ou a diretoria colegiada manifestar-se-á, em relação ao relatório de AIR, sobre a adequação da proposta de ato normativo aos objetivos pretendidos, indicando se os impactos estimados recomendam sua adoção, e, quando for o caso, quais os complementos necessários.

§ 4º A manifestação de que trata o § 3º integrará, juntamente com o relatório de AIR, a documentação a ser disponibilizada aos interessados para a realização de consulta ou de audiência pública, caso o conselho diretor ou a diretoria colegiada decida pela continuidade do procedimento administrativo.

§ 5º Nos casos em que não for realizada a AIR, deverá ser disponibilizada, no mínimo, nota técnica ou documento equivalente que tenha fundamentado a proposta de decisão.

administração pública federal direta, autárquica e fundacional a partir de 14 de outubro de 2021).

Entre as conclusões que são possíveis identificar com o movimento da AIR no Brasil e no mundo, destaca-se, primeiro, a importância da institucionalização do procedimento na prática regulatória (algo que o Brasil tem realizado gradativamente). Isso perpassa a necessidade de se compreender o caráter instrumental da AIR, já que ela representa uma ferramenta de sistematização da reflexão que traz elementos para os processos de tomada de decisão, e não como a decisão em si. Por outro lado (e isso também vem sendo observado no Brasil), a institucionalização da AIR deve se dar de forma gradual e progressiva, levando em conta as características do ambiente no qual se procura implementá-la. No entanto, ainda que possua caráter instrumental e demande tempo para sua implementação, os procedimentos de AIR devem possuir um grau de tecnicidade e eficiência que permita acompanhar (e responder) os problemas regulatórios para os quais ela é exigida.²⁵ Naturalmente, os desafios são vários, mas o Brasil tem caminhado satisfatoriamente para atender as exigências contemporâneas no que tange às boas práticas regulatórias em nível internacional.

3. Contribuições para um modelo de Análise de Impacto Regulatório das normas tributárias indutoras

Examinados os principais conceitos e fundamentos relativamente à tributação indutora e à AIR, discute-se a seguir se (e como) é possível adaptar a metodologia da AIR para a regulação tributária. A investigação divide-se em dois tópicos centrais, quais sejam: i) uma avaliação sobre os limites e possibilidades de construção e aplicação de um modelo de AIR para o Brasil, mediante análise e interpretação da legislação atual sobre o tema; ii) a

²⁵ Antônio Porto, Nuno Garoupa e Sérgio Guerra, no trabalho “Análise de Impacto Regulatório: dimensões econômicas de sua aplicação”, destacam que, não obstante a sofisticação da metodologia, surgem espaços para a ocorrência de desvios, sobretudo no que diz respeito à aplicação de teorias econômicas na AIR, razão pela qual é importante que o regulador seja preparado para identificar esses potenciais desvios e atuar para reduzir seus efeitos, aperfeiçoando o uso da metodologia de AIR. PORTO, Antônio José Maristrello; GAROUPA, Nuno; GUERRA, Sérgio. Análise de Impacto Regulatório: dimensões econômicas de sua aplicação. *Economic Analysis of Law Review*, v. 10, n. 2, p. 173-190, maio/ago. 2019. Disponível em: https://portalrevistas.ucb.br/index.php/EALR/article/view/10524/pdf_1. Acesso em: 16 set. 2021.

proposição da estrutura básica e dos principais elementos e critérios para um modelo brasileiro de AIR das normas tributárias indutoras. Vejamos.

3.1 Limites e possibilidades para uma Análise de Impacto Regulatório da tributação indutora no Brasil

Previamente à proposição de critérios para um modelo brasileiro de AIR da tributação indutora, é essencial identificar, primeiro, quais são as atuais limitações e entraves da AIR em tais casos; e, em segundo lugar, sua necessidade e possibilidades, seja da perspectiva do direito positivo brasileiro, bem como como instrumento de governança regulatória.

Conforme já examinado, do ponto de vista legislativo coube à Medida Provisória nº 881/2019 (e sua posterior conversão na Lei nº 13.874/2019) a institucionalização da AIR para a administração pública federal. Norma de conteúdo semelhante também foi prevista na Lei nº 13.848/2019, a qual prescreve a exigência da AIR no âmbito das agências reguladoras. Posteriormente, houve a edição do Decreto nº 10.411/2020, que regulamentou a AIR em nível federal.

Especificamente quanto à Lei nº 13.874/2019, uma primeira observação diz respeito à sua aplicação a diferentes áreas do direito. Ainda que a referida lei seja, em sua essência, uma norma de direito econômico, em razão da sua amplitude e interdisciplinaridade, ela também se aplica a outros ramos jurídicos, como o direito civil, empresarial, do trabalho, urbanístico etc.²⁶ Nesse sentido, os Capítulos I, II e III da Lei de Liberdade Econômica (que contemplam os arts. 1º ao 4º) dispõem sobre normas gerais em matéria de direito econômico, instituindo os princípios e direitos de liberdade econômica, bem como as garantias de livre-iniciativa, sobretudo no que diz respeito ao exercício de atividade econômica pelos agentes privados. No entanto, a Lei nº 13.874/2019 traz importante ressalva quanto aos referidos Capítulos/artigos, qual seja, a de que eles não se aplicam à matéria relacionada com o direito tributário e financeiro.²⁷ Uma interpretação apressada poderia

²⁶ É a própria lei, em seu art. 1º, § 1º, que delinea sua abrangência: “O disposto nesta Lei será observado na aplicação e na interpretação do direito civil, empresarial, econômico, urbanístico e do trabalho nas relações jurídicas que se encontrem no seu âmbito de aplicação e na ordenação pública, inclusive sobre exercício das profissões, comércio, juntas comerciais, registros públicos, trânsito, transporte e proteção ao meio ambiente”.

²⁷ Lei nº 13.873/2019. Art. 1º [...].

levar à conclusão de que a AIR voltada para a tributação se incluiria em tal restrição. Ocorre que a norma que prevê a exigência da AIR para a administração pública federal está disposta no Capítulo IV/art. 5º e parágrafo único, não estando incluída nas restrições que a lei coloca no que diz respeito ao direito financeiro e tributário (aplicável aos Capítulos I, II e II/arts. 1º, 2º, 3º e 4º). Em resumo: do ponto de vista jurídico-formal, não há qualquer óbice para a realização de uma AIR específica para a tributação regulatória.

Examinando agora o Decreto nº 10.411/2020, conforme já discutido na seção 2.2, a norma em referência traz diferentes critérios para a realização da AIR, incluindo seu conteúdo, os requisitos mínimos a serem objeto de exame, as hipóteses em que será obrigatória e as hipóteses em que poderá ser dispensada. Ainda que preveja a obrigatoriedade da realização da AIR por parte dos órgãos da administração pública federal direta e indireta, no que tange a sua aplicação à matéria tributária, o referido decreto trouxe uma primeira restrição, qual seja: em tais casos somente há a obrigação da realização da AIR para atos normativos que instituem ou modifiquem obrigação acessória.²⁸ No direito tributário, as obrigações acessórias correspondem àquelas de caráter instrumental, que não estão diretamente relacionadas com o pagamento de tributo,²⁹ tais como preenchimento de declarações, escrituração contábil-fiscal, emissão de notas fiscais, envio de informações para os sistemas de informação do Fisco, entre outras.³⁰

Uma segunda restrição também prevista no Decreto nº 10.411/2020 — que poderia, em tese, limitar o escopo da AIR tributária — decorre da previsão de que ele não se aplica aos atos normativos que disponham sobre execução orçamentária e financeira.³¹ Conforme examinado na seção 2.1, uma

§ 3º O disposto neste Capítulo e nos Capítulos II e III desta Lei não se aplica ao direito tributário e ao direito financeiro, ressalvado o disposto no inciso X do caput do art. 3º desta Lei.

²⁸ Decreto nº 10.411/2020. Art. 3º [...].

§ 1º No âmbito da administração tributária e aduaneira da União, o disposto neste Decreto aplica-se somente aos atos normativos que instituem ou modifiquem obrigação acessória.

²⁹ CTN. Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

³⁰ Sobre o tema, cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. E-book.

³¹ Art. 3º A edição, a alteração ou a revogação de atos normativos de interesse geral de agentes econômicos ou de usuários dos serviços prestados, por órgãos e entidades da administração pública federal direta, autárquica e fundacional será precedida de AIR.

das principais técnicas de regulação via tributação corresponde exatamente à concessão de incentivos fiscais, medida de política fiscal que repercute diretamente no orçamento público e, a depender da modalidade concessiva, deriva de ato normativo do Poder Executivo (*vide* o caso dos incentivos concedidos pelas superintendências de desenvolvimento regional, a exemplo da Sudene). Interpretando a restrição imposta aos atos normativos que disponham sobre execução orçamentária e financeira, há pouca ou nenhuma chance de que os órgãos da administração pública federal que respondem diretamente pela concessão de incentivos fiscais realizem AIR sobre tais matérias, ao menos no cenário atual.

Nesse sentido, diante das restrições previstas no Decreto nº 10.411/2020 acerca dos limites de AIR em matéria tributária e financeiro-orçamentária, nota-se que há uma tendência, ao menos por parte do Poder Executivo federal (responsável pela edição do decreto), em restringir as possibilidades da AIR nesses casos.³² As razões não são claras e não foi possível identificar nenhuma justificativa jurídica, legal ou regulatória para tanto. A hipótese aqui sustentada é que tais restrições não encontram legitimidade perante o próprio sistema jurídico e o ambiente regulatório brasileiro. Vejamos.

Em primeiro lugar, cabe registrar que a Lei nº 13.874/2019 em nenhum momento limitou a realização da AIR no âmbito da tributação indutora. Ao contrário. Conforme examinado, a Lei de Liberdade Econômica poderia ter restringido a AIR em matérias relacionadas com o direito tributário e financeiro (como o fez nos Capítulos I, II e III/arts. 1º, 2º, 3º e 4º), mas assim não o procedeu. Dessa forma, conclui-se que há plena autorização legal para se adotar a AIR em matéria tributário-regulatória. A restrição prevista no Decreto nº 10.411/2020 é de caráter infralegal, decorrente de um ato normativo editado pelo Poder Executivo, que não possui força de lei. Pode-se sustentar, inclusive, que tal limitação exorbita o exercício do poder regulamentar, razão pela qual a consideramos ilegal sob esse aspecto.

§ 2º O disposto no **caput** não se aplica aos atos normativos: [...].

III — que disponham sobre execução orçamentária e financeira; [...].

³² Cabe mencionar que a Receita Federal do Brasil, ao disciplinar os procedimentos de AIR em âmbito interno (por meio da recente Portaria RFB nº 20, de 5 de abril de 2021), repetiu as mesmas restrições previstas no Decreto nº 10.411/2020, conforme previsão contida nos arts. 6º a 8º. BRASIL. Receita Federal do Brasil. *Portaria RFB nº 20, de 05 de abril de 2021*. Dispõe sobre atos administrativos no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. Brasília: Receita Federal do Brasil, 2021. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?naoPublicado=&idAto=116700&visao=original>. Acesso em: 16 set. 2021.

Por outro lado, e numa segunda acepção, as limitações contidas no Decreto nº 10.411/2020 acerca da AIR em matéria tributária vão de encontro às boas práticas de governança regulatória. Conforme anteriormente discutido na seção 2.1, a tributação vem sendo usada há tempos (e amplamente) como instrumento de regulação econômica, seja por meio da criação de tributos regulatórios ou da concessão de incentivos fiscais. Exatamente por se tratar de uma medida tanto de política tributária/fiscal quanto de intervenção econômica, é (ou deveria ser) esperado que quaisquer práticas de regulação via tributação sejam respaldadas por estudos técnicos que permitam avaliar preliminarmente sua real necessidade, utilidade, eficiência e eficácia. Nesse sentido, a AIR permite não só esse exame da tributação como instrumento de regulação, mas também foi institucionalizada em nível federal, sendo sua exigência uma obrigação para os órgãos da administração direta e indireta que lidam com matéria regulatória (o que incluiria normas tributárias).

Em terceiro lugar, e especificamente quanto aos incentivos fiscais, as restrições do Decreto nº 10.411/2020 sobre a AIR — principalmente àquelas relacionadas com a execução financeira e orçamentária — vão de encontro às normas básicas de responsabilidade fiscal em termos de renúncia de receita/gasto tributário. Atualmente, seja em razão de previsão constitucional,³³ sejam em decorrência das determinações previstas na Lei Complementar nº 101/2000,³⁴ a concessão de qualquer incentivo fiscal deverá (ou deveria) estar acompanhada da estimativa do seu impacto orçamentário e financeiro. Tais regras foram criadas com o propósito de conferir maior grau de previsibilidade e controle às políticas de concessão de incentivos fiscais.

³³ CF/1988. Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Art. 113. A proposição legislativa que crie ou altere despesa obrigatória ou renúncia de receita deverá ser acompanhada da estimativa do seu impacto orçamentário e financeiro.

³⁴ 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.

Ainda que a AIR não possua como escopo imediato mensurar impactos financeiros e orçamentários, os custos administrativos das possíveis medidas regulatórias devem sim ser avaliados, o que incluiria, por exemplo, as estimativas de renúncia de receita decorrentes dos incentivos fiscais. Limitar a AIR tributária nesse aspecto, portanto, também não encontra respaldo do ponto de vista da transparência, governança e responsabilidade fiscal.

Diante das questões expostas, numa reflexão preliminar foram identificadas três possíveis soluções para tornar viável a realização da AIR em matéria tributária. A primeira delas seria que os próprios órgãos que lidam com tributação regulatória (seja de forma direta ou indireta) realizassem espontaneamente a AIR nesses casos. Essa solução mostra-se de difícil aplicação prática, ainda que não haja vedação legal para tanto. A razão é simplesmente a falta de incentivos para a administração pública federal adotar tais procedimentos, sobretudo em razão dos limites impostos pelo Decreto nº 10.411/2020 (que, frisa-se, não encontra amparo legal).

Uma segunda solução é a própria modificação do Decreto nº 10.411/2020, para permitir a AIR de forma irrestrita sobre matéria tributária (bem como financeira e orçamentária). Em outros termos, qualquer norma tributária que tenha finalidades ou efeitos regulatórios deverá ser precedida de AIR por parte do órgão da administração direta ou indireta responsável. Naturalmente, essa iniciativa demandará discussões e deliberações no âmbito do Poder Executivo federal. Mantendo coerência com a atual tendência em matéria de eficiência do setor público e do cenário de melhoria regulatória observado em âmbito internacional, é minimamente esperado que as iniciativas regulatórias sejam dotadas de critérios técnicos e racionais em sua criação e execução, o que não seria diferente na área tributária. Nesse sentido, os argumentos para a mudança do Decreto, seja em razão de questões legais, regulatórias ou fiscais, foram devidamente pontuados nos parágrafos anteriores.

Por fim, uma terceira solução, mais incisiva e, no entanto, com potencial de resolver as limitações descritas, corresponderia à mudança legislativa, seja a da própria Lei nº 13.874/2019, ou outra lei de matéria correlata, com a previsão expressa de que a AIR deverá também ser realizada para atos normativos de conteúdo tributário e financeiro-orçamentário. Tal mudança impediria (ao menos em tese) que o Poder Executivo restringisse o escopo da AIR nesses casos, conforme observado no Decreto nº 10.411/2020.

O cenário político retomou o debate em torno da reforma tributária, mostrando-se favorável para a criação de norma como a descrita anteriormente. Isso porque, entre as propostas de reforma tributária em discussão,

está prevista não apenas a criação do Imposto sobre Bens e Serviços (o IBS, que substituiria cinco outros tributos: PIS, Cofins, IPI, ICMS e ISS), mas também de um Imposto Seletivo, de caráter extrafiscal, com o intuito de desestimular o consumo de determinados bens de consumo (p. ex.: cigarro e bebidas alcoólicas). Conforme pontuado no Relatório da Comissão Mista Temporária da Reforma Tributária, o Imposto Seletivo deverá incidir sobre bens e serviços que resultem em algum tipo de externalidade negativa (tendo como propósito, portanto, corrigir falhas de mercado), com evidente finalidade regulatória.³⁵

Ainda que as justificativas para tal imposto (como, de resto, para demais tributos regulatórios) sejam bem-vindas, não se pode deixar de avaliar seu real grau de adequação, eficiência e eficácia como técnica de regulação econômica. Essa é a razão pela qual as discussões em torno da reforma tributária poderiam incorporar a AIR como instrumento de avaliação das hipóteses de regulação por meio da tributação, determinando a exigência de sua realização por parte dos órgãos competentes.

3.2 Pensando um modelo brasileiro de Análise de Impacto Regulatório das normas tributárias indutoras

Conforme já mencionado, este trabalho tem como intuito não apenas discutir a viabilidade de criação de um modelo de AIR das normas tributárias indutoras, mas também subsidiar o processo de tomada de decisão e de implantação de boas práticas relacionadas com a política tributário-regulatória no âmbito do governo e de seus órgãos e respectivo quadro técnico.

Nesse sentido, a pesquisa pretende auxiliar os agentes públicos, apresentando os fundamentos e os principais elementos e critérios para um modelo brasileiro de AIR da tributação indutora, os quais poderão ser descritos num eventual relatório ou guia, a ser adotado pelos órgãos reguladores responsáveis por determinado programa ou política regulatória. Tal proposta coaduna-se com o atual perfil da administração pública federal, voltado para o aperfeiçoamento das ferramentas de avaliação de práticas regulatórias e de políticas públicas.

³⁵ BRASIL. Câmara dos Deputados/Senado Federal. *Relatório Final da Comissão Mista da Reforma Tributária — PEC nº 45/2019 e nº 110/2019*. Brasília: Câmara dos Deputados/Senado Federal, 2021. p. 106. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento/download/39670bbc-5cab-4e9a-adc5-ed34b80a7da0>. Acesso em: 16 set. 2021.

Primeiramente, cabe destacar que um eventual relatório de AIR em matéria tributária deve contemplar os critérios exigidos pela legislação brasileira, em particular aqueles descritos no art. 6º e incisos, do Decreto nº 10.411/2020.³⁶ Conforme previsão contida no parágrafo único, do art. 6º, do Decreto nº 10.411/2020, a depender do grau de complexidade, abrangência e repercussão da matéria objeto de AIR, o conteúdo do relatório pode ser detalhado e complementado com informações adicionais relacionadas com o caso concreto em exame.³⁷ Importa mencionar que tais critérios deverão ser adaptados às características da norma tributária indutora objeto de análise. Para tanto, o conhecimento dos fundamentos jurídicos e dos efeitos econômicos da norma tributária (seja ela um tributo regulatório ou um incentivo fiscal) é fundamental por parte do analista/órgão regulador envolvido, em particular

³⁶ Decreto nº 10.411/2020. Art. 6º A AIR será concluída por meio de relatório que contenha:

I – sumário executivo objetivo e conciso, que deverá empregar linguagem simples e acessível ao público em geral;

II – identificação do problema regulatório que se pretende solucionar, com a apresentação de suas causas e sua extensão;

III – identificação dos agentes econômicos, dos usuários dos serviços prestados e dos demais afetados pelo problema regulatório identificado;

IV – identificação da fundamentação legal que ampara a ação do órgão ou da entidade quanto ao problema regulatório identificado;

V – definição dos objetivos a serem alcançados;

VI – descrição das alternativas possíveis ao enfrentamento do problema regulatório identificado, consideradas as opções de não ação, de soluções normativas e de, sempre que possível, soluções não normativas;

VII – exposição dos possíveis impactos das alternativas identificadas, inclusive quanto aos seus custos regulatórios;

VIII – considerações referentes às informações e às manifestações recebidas para a AIR em eventuais processos de participação social ou de outros processos de recebimento de subsídios de interessados na matéria em análise;

IX – mapeamento da experiência internacional quanto às medidas adotadas para a resolução do problema regulatório identificado;

X – identificação e definição dos efeitos e riscos decorrentes da edição, da alteração ou da revogação do ato normativo;

XI – comparação das alternativas consideradas para a resolução do problema regulatório identificado, acompanhada de análise fundamentada que contenha a metodologia específica escolhida para o caso concreto e a alternativa ou a combinação de alternativas sugerida, considerada mais adequada à resolução do problema regulatório e ao alcance dos objetivos pretendidos; e

XII – descrição da estratégia para implementação da alternativa sugerida, acompanhada das formas de monitoramento e de avaliação a serem adotadas e, quando couber, avaliação quanto à necessidade de alteração ou de revogação de normas vigentes.

³⁷ Para um detalhamento dos elementos que devem constar no relatório de AIR, cf. BRASIL. Ministério da Economia. *Guia para elaboração de Análise de Impacto Regulatório (AIR)*. Brasília, DF: Presidência da República, 2021. p. 31-49. Disponível em: www.gov.br/economia/pt-br/aceso-a-informacao/reg/guias-e-manuais/referencias-e-bibliografia-guia-air/guia-de-air_vfinal_150421.pdf. Acesso em: 16 set. 2021.

quando possui propósitos interventivos. Isso porque a dinâmica da tributação não apenas repercute na esfera econômica dos agentes regulados, mas exige uma compreensão do sistema jurídico-tributário (em particular, as regras constitucionais de competência tributária conjugada com as regras de competência regulatória), dos diferentes tributos que podem servir como instrumento de regulação, dos reflexos da tributação indutora do ponto de vista financeiro-orçamentário (que ganha maior relevância no caso dos incentivos fiscais), entre outros aspectos.

Ainda sobre as informações básicas para um modelo de AIR da tributação indutora, um componente central corresponde à escolha da metodologia que será empregada na análise, sobretudo no que diz respeito aos impactos das alternativas regulatórias. O próprio Decreto nº 10.411/2020 lista as metodologias recomendadas em rol não exclusivo (art. 7º e incisos), quais sejam: i) análise multicritério; ii) análise de custo-benefício; iii) análise de custo-efetividade; iv) análise de custo; v) análise de risco; e vi) análise de risco-risco. De acordo com o Decreto nº 10.411/2021 (art. 7º, § 1º), a escolha de metodologia deverá ser justificada e apresentado um comparativo entre as alternativas sugeridas. Por outro lado, é possível que mais de uma metodologia seja adotada numa mesma AIR, a depender da natureza do problema regulatório e das variáveis envolvidas.

Pensando em termos de regulação tributária, e numa reflexão preliminar, em razão da sua natureza e características, no que diz respeito a potencial realização de AIR da tributação indutora, duas metodologias merecem destaque, quais sejam, a análise custo-benefício e a análise multicritério.³⁸ Vejamos.

A análise custo-benefício, amplamente adotada no âmbito de avaliação de políticas públicas e alternativas regulatórias, é comumente voltada a examinar a utilidade/retorno social em termos de bem-estar de cada alternativa disponível.³⁹ Especificamente no caso da regulação via incentivos fiscais (na qual há a concessão de vantagens tributárias com o propósito de modificar o comportamento econômico dos agentes envolvidos, estimulando condutas desejadas pelo regulador), a análise custo-benefício ganha destaque em razão da própria natureza da técnica de regulação. Tais incentivos representam, em

³⁸ Caberá ao gestor/analista ou órgão regulador responsável avaliar a pertinência e viabilidade de serem adotadas outras metodologias (inclusive em conjunto) numa AIR de eventual política tributária indutora.

³⁹ Brasil, Ministério da Economia, *Guia para elaboração de Análise de Impacto Regulatório (AIR)*, op. cit., p. 37-39.

essência, um custo para o governo, razão pelo qual também é denominado “gasto tributário”⁴⁰ ou “renúncia de receita”.⁴¹ É minimamente esperado (ou assim deveria ser) que os incentivos fiscais resultem em benefícios em termos de bem-estar social, benefícios esses que devem possuir relação com o problema regulatório/objetivo pelo qual o incentivo foi criado (p. ex.: geração de emprego, atração de investimentos, desenvolvimento econômico/industrial etc.). Nesse sentido, a avaliação de uma política de incentivos fiscais deve ser realizada comparando-se seus custos (decorrentes da renúncia de receita) e seus benefícios potenciais — em uma típica análise de custo-benefício (e metodologias análogas). Por meio da referida metodologia, também permite-se mensurar os possíveis ganhos líquidos (em termos de bem-estar) decorrentes da concessão dos incentivos, e compará-los com o cenário contrafactual no qual os incentivos não foram concedidos. Ainda, cabe destacar que, conforme já observado na seção 3.1, a concessão de qualquer incentivo fiscal deverá estar acompanhada da estimativa do seu impacto orçamentário e financeiro, em razão da previsão contida no art. 113 do ADCT e no art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal. Em termos de análise custo-benefício dos incentivos fiscais, e diante do ambiente de incerteza e das limitações informacionais que o gestor possui, é fundamental que as restrições/limites orçamentários sejam obedecidos, bem como que o governo dimensione da melhor forma possível os efeitos dos incentivos sobre seu orçamento ao longo do tempo, e, por conseguinte, as consequências no que diz respeito ao cumprimento das demais políticas públicas e obrigações institucionais.

Sob outra perspectiva, e ainda com relação às metodologias de AIR da tributação indutora, a análise multicritério ganha destaque, em especial no que diz respeito à intervenção via tributos regulatórios, os quais possuem como característica desestimular um determinado comportamento econômico, por meio da majoração da carga tributária. A análise multicritério permite a comparação das alternativas disponíveis, com base no seu desempenho, adotando critérios específicos para tanto.⁴² Cada um dos critérios elencados recebe uma pontuação/índice e uma classificação com base na contribuição esperada que

⁴⁰ Uma adaptação da expressão em inglês *tax expenditure*, que passa a ser adotada a partir da década de 1960. Luiz Felipe Monteiro Seixas, *Tributação indutora e análise econômica do direito*, op. cit., p. 172-173.

⁴¹ A expressão “renúncia de receita” é adotada sobretudo na Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal).

⁴² Brasil, Subchefia de Análise e Acompanhamento de Políticas Governamentais et al., *Diretrizes gerais e guia orientativo para a elaboração de Análise de Impacto Regulatório — AIR*, op. cit., p. 52.

podem ter para alcançar os objetivos definidos. Uma das vantagens da análise multicritério é a possibilidade de se incorporar não apenas aspectos técnicos e econômicos, mas variáveis sociais, comportamentais, ambientais etc., cujos efeitos podem ser de difícil mensuração, mas que possuem relevância para os objetivos pretendidos pelo regulador. Além disso, a análise multicritério permite definir e explicitar de forma objetiva e transparente os critérios que serão aplicados para comparar as alternativas de ação possíveis, mesmo que esses critérios sejam qualitativos, além de ser possível agregar questões distributivas à análise. Especificamente no caso dos tributos regulatórios, cabe destacar que, como seu propósito principal é desestimular determinadas condutas (comumente relacionadas com a existência de externalidades negativas, p. ex.: poluição ambiental; efeitos nocivos decorrentes do consumo de cigarro ou bebida alcoólica etc.), variáveis sociais, comportamentais, ambientais, entre outras, devem ser sopesadas num eventual relatório de AIR, razão pela qual a análise multicritério pode representar uma metodologia mais adequada em tais casos.

Para além dos componentes básicos e da escolha da metodologia apropriada para a elaboração de um relatório de AIR da tributação, e com base nos elementos e conceitos específicos que se relacionam com a temática, apresenta-se abaixo um *check list* de perguntas para avaliação e acompanhamento de uma norma tributária indutora hipotética, com o propósito de auxiliar o gestor/órgão regulador responsável pela elaboração da AIR. O *check list* foi dividido, primeiro, apresentando considerações relativas à AIR da tributação indutora em sentido amplo e, na sequência, critérios e questões específicas relacionados com os incentivos fiscais e/ou tributos regulatórios:

Considerações e questionamentos em sentido amplo para uma AIR da tributação indutora⁴³

- Qual o problema regulatório que a norma tributária indutora visa solucionar?
- Qual o contexto no qual o problema se insere?

⁴³ Elaborado com base nas seguintes referências: *ibid.*, p. 101-104; NEW ZEALAND. New Zealand Treasury. *Guidance note: best practice impact analysis*. Nova Zelândia, 2017. p. 4-24. Disponível em: www.treasury.govt.nz/sites/default/files/2018-03/ia-bestprac-guidance-note.pdf. Acesso em: 16 set. 2021.

- Quais as causas que acarretaram o problema?
- Qual a extensão ou magnitude do problema (local, regional ou nacional)?
- Qual a evolução esperada do problema no futuro caso nada seja feito?
- Apresentar, se possível, a comparação internacional do problema.
- Quais grupos estão sendo afetados pelo problema regulatório?
- Como o problema afeta diretamente ou indiretamente cada um dos grupos?
- Os grupos afetados contribuem para a manutenção ou agravamento do problema? Há alguma mudança de comportamento ou medida que estes grupos poderiam tomar para evitar ou minimizar os efeitos do problema?
- Como os efeitos do problema vêm evoluindo para cada grupo? Quais as perspectivas para esses efeitos caso nada seja feito?
- Qual a fundamentação legal que autoriza a criação da norma tributária indutora?
- Quais os objetivos pretendidos com a norma tributária indutora?
- Os objetivos são diretamente relacionados e proporcionais ao problema regulatório?
- Quais são os resultados pretendidos e os impactos esperados com a norma tributária indutora?
- Apresentar a relação existente entre a(s) causas(s) do problema, a norma tributária indutora proposta e os resultados esperados.
- Pesquisar se há outras alternativas regulatórias semelhantes (tributárias ou não) já implantadas no Brasil ou em outros países, reconhecidas como casos de sucesso.
- Quais são os principais impactos (econômicos, sociais, ambientais etc.) esperados (positivos e negativos, desejáveis e não desejáveis, diretos e indiretos) com a norma tributária indutora?
- Quais são os benefícios prováveis da norma tributária indutora? E quais grupos se beneficiarão? Como será a distribuição desses benefícios entre os grupos?
- Quais são os custos prováveis da norma tributária indutora? Quais grupos irão incorrer nesses custos? Como será a distribuição desses custos entre os grupos?
- A norma tributária indutora resulta em benefícios superiores à alternativa de não intervir?

- Por que a escolha pela norma tributária indutora em detrimento de outras ações (inclusive não intervir)?
- Apresentar, quando houver, a estimativa do período de vigência da norma tributária indutora.
- Apresentar, quando houver, as estimativas de custos da norma tributária indutora, incluindo custos financeiro-orçamentários e custos administrativos.
- Como a norma tributária indutora será implementada?
- Há necessidade de um período de transição ou adaptação dos agentes/grupos impactados?
- A norma tributária indutora necessita de alguma fiscalização/monitoramento?
- Como será realizado o monitoramento e quais serão os indicadores desse monitoramento ao longo da implantação da norma tributária indutora?
- Posteriormente, como será realizada a avaliação dos resultados da norma tributária indutora?
- Como se dará a transparência e a publicação das informações e dos dados relacionados com a norma tributária indutora?
- Quais serão os mecanismos de controle a serem adotados para a norma tributária indutora?

Questões específicas relativas aos incentivos fiscais e/ou tributos regulatórios⁴⁴

- Aquele comportamento econômico seria alterado independentemente da existência do incentivo fiscal ou do tributo regulatório (por exemplo, determinado investimento seria realizado com ou sem um incentivo fiscal)?
- O incentivo fiscal ou o tributo regulatório colocaria outros agentes/grupos em desvantagem (por exemplo, empresas que já estavam instaladas em determinada região antes da concessão de um incentivo fiscal)?

⁴⁴ Elaborado com base nas seguintes referências: JAMES, Sebastian. *Tax and non-tax incentives and investments: evidence and policy implications*. World Bank Group, 2013. p. 33. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=2401905>. Acesso em: 16 set. 2021; Luiz Felipe Monteiro Seixas, *Tributação indutora e análise econômica do direito*, op. cit., p. 148.

- No caso de fomento a determinada atividade econômica, durante e após o término dos efeitos do incentivo fiscal, haverá a possibilidade de obtenção de receita tributária decorrente da atividade incentivada? Se sim, é possível estimar?
- No caso da imposição de um tributo regulatório, também será possível aumentar os níveis de arrecadação? Se sim, em que medida?
- A atividade/agente econômico beneficiado com o incentivo fiscal ou cujo comportamento seja desestimulado pelo tributo regulatório poderá gerar externalidades positivas (p. ex.: empregos diretos, novas tecnologias, profissionalização do capital humano, substituição de importações, melhorias em infraestrutura, industrialização ou estímulo a indústrias já instaladas, diminuição da poluição, melhorias nos níveis de bem-estar decorrentes da redução do consumo de produtos nocivos à saúde, aumento da receita tributária, entre outros)?
- O incentivo fiscal ou o tributo regulatório criará oportunidades para sonegação fiscal?
- O incentivo fiscal ou o tributo regulatório poderá causar novas falhas de mercado/regulatórias?
- O incentivo fiscal aumentará a demanda ou pressão por mais incentivos por outros agentes/grupos econômicos?
- O tributo regulatório terá a possibilidade de servir como um substituto, em termos de obtenção de receita, para outros tributos de caráter mais distorcivo?

Naturalmente, as questões elencadas devem levar em consideração a dimensão e o grau de complexidade da AIR que está sendo realizada. As perguntas podem (e devem) ser adaptadas para refletir melhor o problema regulatório, bem como serem respondidas em uma ordem que faça sentido pelo agente/equipe/órgão regulador responsável, que deverá incluir outras informações que julgar relevante.

Cabe registrar que as propostas e recomendações aqui sugeridas possuem caráter indicativo e preliminar, devendo ser adaptadas conforme as características do órgão regulador e da norma tributária indutora analisada. Como não há, até o momento, nenhuma experiência brasileira relacionada com metodologias de AIR ou congêneres (como a avaliação de políticas públicas *ex ante* ou *ex post*) aplicadas ao exame da tributação, o propósito desta seção é identificar os principais fundamentos e características minimamente necessárias para uma AIR da tributação indutora, de maneira a subsidiar as

atividades dos eventuais gestores e órgãos reguladores envolvidos em sua realização.

4. Considerações finais

Esta pesquisa buscou evidenciar o papel que a tributação desempenha (ou pode desempenhar) na política regulatória, sobretudo a brasileira. Normas tributárias têm sido utilizadas em larga escala como instrumentos de regulação desde longa data. Os propósitos são diversos, incluindo a correção de falhas de mercado (em sentido amplo, melhorar a eficiência econômica) e a concretização de objetivos institucionais positivos (como a diminuição do desemprego, a promoção do desenvolvimento, a redução de desigualdades socio-regionais, entre outros). O fio condutor que trespassa esses objetivos é, em essência, regular e modificar o comportamento dos agentes econômicos, por meio de normas tributárias que concedem vantagens (os incentivos fiscais) ou desestimulam determinadas condutas (os tributos regulatórios).

Um dos principais problemas identificados (se não o principal) no que diz respeito às normas tributárias indutoras corresponde à quase total ausência de instrumentos de avaliação e controle de tal técnica de regulação. Esse cenário deriva de alguns fatores. Primeiro, a própria complexidade inerente à tributação, com um sistema normativo próprio e bastante particular, sobretudo no Brasil. Segundo, a percepção de que, em grande medida, os responsáveis pela criação e implantação de uma norma tributária indutora por vezes sequer a compreendem como um instrumento de regulação econômica. E como técnica de regulação, a tributação indutora deve (ou deveria) atender aos padrões de boas práticas regulatórias. Terceiro, a inexistência de parâmetros ou critérios específicos para avaliar e mensurar os efeitos de uma determinada norma tributária indutora, no que diz respeito à consecução (ou não) dos objetivos pretendidos.

Nesse sentido, e conforme apresentado no decorrer da pesquisa, entre os instrumentos de avaliação da regulação que têm ganhado relevância na atualidade, destaca-se a AIR, a qual, no caso brasileiro, tem sido amplamente difundida nas agências e órgãos reguladores da administração pública federal. De experiências pontuais por parte de algumas agências reguladoras em anos anteriores, a partir de 2019 e, principalmente, com a edição do Decreto nº 10.411/2020, a AIR foi institucionalizada na legislação brasileira, devendo sua observância ser obrigatória para todos os órgãos da administração pública

federal a partir de 14 de outubro de 2021. Entendemos que essa obrigatoriedade também se aplica às normas tributárias com propósitos regulatórios.

Para compreender se (e como) seria possível desenvolver um modelo brasileiro de AIR da tributação indutora, inicialmente foi apresentado o referencial teórico, baseado em amplo levantamento bibliográfico, com destaque para relatórios, estudos, artigos científicos e obras diversas, relacionadas com os temas da tributação indutora e da AIR. Especificamente quanto às normas tributárias indutoras, a revisão teórica apresentada procurou descrever, do ponto de vista descritivo e funcional, o que elas são e para que são utilizadas, bem como demonstrar que a regulação via tributação é adotada pelos diferentes governos desde longa data e continua sendo importante técnica de intervenção econômica. No caso da AIR, apresentou-se sua evolução histórica e consolidação como técnica derivada do contexto de melhoria regulatória difundido pela OCDE em diferentes economias do mundo, incluindo sua institucionalização no Brasil, que passou por diferentes etapas até chegar no atual marco legal, com destaque para as Lei nº 13.874/2019 e nº 13.848/2019 e para o Decreto nº 10.411/2020.

Acerca das discussões e conclusões da pesquisa, um dos resultados mais significativos apresentados diz respeito à investigação crítica dos reais limites e possibilidades de se instituir a AIR para normas tributárias indutoras no Brasil, em particular as restrições de caráter jurídico/legal. Essa preocupação não é gratuita, mas deriva da própria viabilidade das propostas que se desenvolveram na pesquisa. Para tanto, foi feito um levantamento da legislação brasileira em matéria de AIR, identificadas as principais limitações no uso do procedimento no que diz respeito a conteúdos de direito tributário e financeiro. Mediante exercício interpretativo e reflexivo, concluiu-se que mesmo as restrições identificadas podem ser solucionadas, seja por meio de atuação espontânea da administração pública, edição de ato infralegal (alterando o Decreto nº 10.411/2020) ou proposta legislativa específica. Para além de apresentar as possíveis soluções, procurou-se discutir o atual cenário em matéria de política tributária e tributação indutora, bem como mapear quais órgãos do Poder Executivo Federal lidam direta ou indiretamente com normas tributárias indutoras. A razão é legitimar ainda mais a necessidade de se instituir AIR nos casos de regulação por meio da tributação.

Confirmada a viabilidade de se adotar a AIR para o exame da tributação indutora, outra discussão central da pesquisa foi pensar quais seriam os principais componentes, elementos e critérios necessários para um eventual modelo de AIR em tais casos. Nesse sentido, a investigação convergiu, de um

lado, para o exame das características e requisitos básicos que devem compor um relatório/estudo de AIR (levando em consideração as recomendações da legislação brasileira e dos trabalhos técnicos sobre o tema) e, de outro lado, verificando como as particularidades inerentes às normas tributárias indutoras se inserem nesse espaço. Foram recomendados, por exemplo, metodologias de análise específicas para a tributação indutora (com destaque para a análise custo-benefício e a análise multicritério), bem como apresentado um *check list* de perguntas direcionadas a auxiliar o analista/órgão regulador na elaboração da AIR de uma determinada norma tributária indutora.

Naturalmente, em que pesem as conclusões expostas, a pesquisa aqui apresentada representa um ponto de partida para uma agenda de discussão e avaliação da tributação indutora no Brasil, que poderá ser adotada no âmbito governamental e dos seus diferentes órgãos técnicos e consultivos. O intuito é abrir espaço para investigar e propor soluções para os diferentes problemas e limitações relacionadas com a AIR e à tributação indutora, como: exame dos objetivos que justificam a criação de normas tributárias indutoras; adoção de práticas de governança regulatória e *accountability* na gestão das normas tributárias indutoras; criação de instrumentos de avaliação e controle da tributação indutora, pautados em critérios técnicos, que permitam um adequado dimensionamento e aperfeiçoamento das práticas regulatórias relacionadas com a política tributária da União, entre outras questões. Isto permitirá traçar planos de trabalho e modelos de avaliação e controle funcionais, viáveis e exequíveis, voltados ao aperfeiçoamento das normas tributárias indutoras criadas no Brasil.

Referências

BALDWIN, Robert; CAVE, Martin; LODGE, Martin. *Understanding regulation: theory, strategy, and practice*. 2. ed. Nova York: Oxford University Press, 2013.

BRASIL. Câmara dos Deputados/Senado Federal. *Relatório Final da Comissão Mista da Reforma Tributária — PEC nº 45/2019 e nº 110/2019*. Brasília: Câmara dos Deputados/Senado Federal, 2021. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento/download/39670bbc-5cab-4e9a-adc5-ed34b80a7da0>. Acesso em: 16 set. 2021.

BRASIL. Ministério da Economia. *Guia para elaboração de Análise de Impacto Regulatório (AIR)*. Brasília, DF: Presidência da República, 2021. Disponível

em: www.gov.br/economia/pt-br/aceso-a-informacao/reg/guias-e-manuais/referencias-e-bibliografia-guia-air/guia-de-air_vfinal_150421.pdf. Acesso em: 16 set. 2021.

BRASIL. Ministério do Desenvolvimento Regional. *Incentivos fiscais — apresentação*. Disponível em: www.gov.br/mdr/pt-br/assuntos/fundos-regionais-e-incentivos-fiscais/incentivos-fiscais. Acesso em: 16 set. 2021.

BRASIL. Subchefia de Análise e Acompanhamento de Políticas Governamentais et al. *Diretrizes gerais e guia orientativo para a elaboração de Análise de Impacto Regulatório — AIR*. Brasília, DF: Presidência da República, 2018. Disponível em: www.gov.br/casacivil/pt-br/centrais-de-conteudo/downloads/diretrizes-gerais-e-guia-orientativo_final_27-09-2018.pdf/view. Acesso em: 16 set. 2021.

BOMFIM, Diego. *Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle*. São Paulo: Noeses, 2015.

CARVALHO, Cristiano. *Teoria da decisão tributária*. São Paulo: Saraiva, 2012.

CHANG, Ha-Joon. The economics and politics of regulation. *Cambridge Journal of Economics*, v. 21, n. 6, p. 703-728, 1997.

CORREIA NETO, Celso de Barros. *O avesso do tributo*. São Paulo: Almedina, 2014.

CORREIA NETO, Celso de Barros. *Tributação das bebidas açucaradas no Brasil: caminhos para sua efetivação*. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2019. Disponível em: https://bd.camara.leg.br/bd/bitstream/handle/bdcamara/39520/Tributa%C3%A7%C3%A3o_bebidas_Neto.pdf?sequence=5. Acesso em: 16 set. 2021.

DELORME, Luiz Carlos. Relações entre Estado e mercado: reformas e agências reguladoras no Brasil, 1991-2013. In: EARP, Fabio Sá; BASTIAN, Eduardo F.; MODENESI, André de Melo (Org.). *Como vai o Brasil? A economia brasileira no terceiro milênio*. RJ: Ímã Editorial, 2014. Disponível em: <https://comovaiobrasil.pressbooks.com/chapter/relacoes-entre-estado-e-mercado-reformas-e-agencias-reguladoras-no-brasil-1991-2013/>. Acesso em: 16 set. 2021.

JAMES, Sebastian. *Tax and non-tax incentives and investments: evidence and policy implications*. World Bank Group, 2013. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=2401905>. Acesso em: 16 set. 2021.

LEÃO, Martha Toríbio. *Controle da extrafiscalidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2015. (Série Doutrina Tributária v. 16).

LEE, R. Alton. *A history of regulatory taxation*. Kentucky: The University Press of Kentucky, 1973.

MOREIRA, Egon Bockman. Passado, presente e futuro da regulação econômica no Brasil. *Revista de Direito Público da Economia*, v. 44, p. 87-118, 2013.

NEW ZEALAND. New Zealand Treasury. *Guidance note: best practice impact analysis*. Nova Zelândia, 2017. Disponível em: www.treasury.govt.nz/sites/default/files/2018-03/ia-bestprac-guidance-note.pdf. Acesso em: 16 set. 2021.

OECD. *Regulatory Impact Analysis: a tool for policy coherence*. Paris: OECD, 2009.

OECD. *The OECD Report on regulatory reform: synthesis*. Paris: OECD, 1997.

PORTO, Antônio José Maristrello; GAROUPA, Nuno; GUERRA, Sérgio. Análise de Impacto Regulatório: dimensões econômicas de sua aplicação. *Economic Analysis of Law Review*, v. 10, n. 2, p. 173-190, maio/ago. 2019. Disponível em: https://portalrevistas.ucb.br/index.php/EALR/article/view/10524/pdf_1. Acesso em: 16 set. 2021.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. E-book.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro. *Tributação, finanças públicas e política fiscal: uma análise sob a óptica do direito e economia*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.

SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro. *Tributação indutora e análise econômica do direito: uma investigação crítica*. Tese (doutorado em direito) — Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2017.

STIGLITZ, Joseph E. *Economics of public sector*. 3. ed. Nova York: W. W. Norton & Company, 2000.

SUNSTEIN, Cass R. *After the rights revolution: reconceiving the regulatory state*. Cambridge: Harvard University Press, 1991.

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

Legislação consultada

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Presidência da República, 2020.

BRASIL. *Decreto nº 6.062, de 16 de março de 2007*. Institui o Programa de Fortalecimento da Capacidade Institucional para Gestão em Regulação — PRO-REG, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2007.

BRASIL. *Decreto nº 10.411, de 30 de junho de 2020*. Regulamenta a análise de impacto regulatório, de que tratam o art. 5º da Lei nº 13.874, de 20 de setembro de 2019, e o art. 6º da Lei nº 13.848, de 25 de junho de 2019. Brasília, DF: Presidência da República, 2020.

BRASIL. *Lei nº 13.848, de 25 de junho de 2019*. Dispõe sobre a gestão, a organização, o processo decisório e o controle social das agências reguladoras [...]. Brasília, DF: Presidência da República, 2019.

BRASIL. *Lei nº 13.874, de 20 de setembro de 2019*. Institui a Declaração de Direitos de Liberdade Econômica [...]. Brasília, DF: Presidência da República, 2019.

BRASIL. *Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000*. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2000.

BRASIL. *Medida Provisória nº 881, de 30 de abril de 2019*. Institui a Declaração de Direitos de Liberdade Econômica, estabelece garantias de livre mercado, análise de impacto regulatório, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2019.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. *Portaria RFB nº 20, de 05 de abril de 2021*. Dispõe sobre atos administrativos no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. Brasília: Receita Federal do Brasil, 2021. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?naoPublicado=&idAto=116700&visao=original>. Acesso em: 16 set. 2021.